

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

**МОЛОДЫЕ УЧЕНЫЕ  
О СОВРЕМЕННОМ СОСТОЯНИИ  
КОНТРОЛЬНО-УЧЕТНОЙ И АНАЛИТИЧЕСКОЙ  
ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В РЫНОЧНОЙ ЭКОНОМИКЕ**

Сборник научных статей

**Выпуск 7**

Под общей редакцией профессора Т. Г. Шешуковой



Пермь 2017

УДК 65.01: 657: 004

ББК 65.050.2: 65.052

М75

**Молодые** ученые о современном состоянии контрольно-учетной и аналитической деятельности в рыночной экономике [Электронный ресурс]: сб. науч. ст. / под общ. ред. проф. Т. Г. Шешуковой; Перм. гос. нац. исслед. ун-т. – Электрон. дан. – Пермь, 2017. – Вып. 7. – 2 Мб. – Режим доступа: <https://elis.psu.ru/node/>. – Загл. с экрана.

ISBN 978-5-7944-3029-5 (вып. 7)

ISBN 978-5-7944-1625-1

Сборник содержит статьи студентов, аспирантов и молодых ученых России и зарубежья, в которых рассматриваются проблемы реформирования бухгалтерского учета, внедрения международных стандартов учета и отчетности, совершенствования бухгалтерского и налогового учета на предприятиях, развития аудита, а также актуальные вопросы экономического анализа.

Издание подготовлено с использованием материалов из системы «КонсультантПлюс», предоставленной ЗАО «ТелекомПлюс» (г. Пермь).

Предназначен для специалистов в области бухгалтерского учета, экономического анализа, аудита и финансов, а также преподавателей, аспирантов и студентов вузов, обучающихся по направлению бакалавриата и магистратуры Экономика, профили «Бухгалтерский учёт, анализ и аудит», «Финансы и кредит».

**УДК 65.01: 657:004**

**ББК 65.050.2: 65.052**

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

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

ISBN 978-5-7944-3029-5 (вып. 7)

ISBN 978-5-7944-1625-1

© ПГНИУ, 2017

**Ж.К. Андрианова,**  
*студентка 1 курса магистратуры направления Экономика,*  
*профиль «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»*  
*Пермский государственный национальный*  
*исследовательский университет*  
*Пермь, Россия*

## **ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА РАСХОДОВ НА ВОССТАНОВЛЕНИЕ ОБЪЕКТОВ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ**

В процессе эксплуатации основных средств часто возникает необходимость в их ремонте и восстановлении, однако зачастую возникают проблемы при отражении подобных операций в бухгалтерском учете. Нормативно-правовая база, регламентирующая как бухгалтерский, так и налоговый учет имеет ряд неточностей, которые усложняют определение того или иного вида работ для целей учета. В данной статье изучены законодательные акты, акцентировано внимание на различие подходов МСФО и российской учетной практики и рассмотрены основные методики учета расходов на ремонт и восстановление объектов основных средств.

**Ключевые слова:** *ремонт и восстановление основных средств, налоговый учет ремонта основных средств, резервы на восстановление объектов основных средств.*

Основные средства являются важным объектом бухгалтерского и налогового учета в организации, особенности которых регламентируются рядом специализированных нормативно-правовых актов и методических рекомендаций. Как правило, в процессе эксплуатации основных средств зачастую возникают расходы на их содержание, наиболее значимые из которых – расходы на их восстановление и содержание. Значимость подобных расходов определяется не только стоимостью проводимых работ, но и последствиями как для бухгалтерского, так и для налогового учета экономического субъекта.

Проводимые работы по содержанию и восстановлению основных средств можно классифицировать следующим образом (согласно степени влияния произведенных работ на объект основных средств):

- не изменяющие характеристики объекта: текущий и капитальный ремонт;
- изменяющие характеристики объекта: достройка, реконструкция, модернизация, техническое перевооружение.

И здесь возникает один из самых спорных моментов в учетном процессе – как правильно применить нормы законодательства и классифицировать произведенные работы в целях бухгалтерского, налогового учета, а также учета по МСФО.

В ПБУ 6/01 «Учет основных средств» закреплено, что восстановление объекта может осуществляться посредством ремонта, модернизации (достройки, дооборудования) и реконструкции, а затраты на восстановление отражаются в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому они относятся.

Затраты на восстановление основных средств имеют следующую особенность: они не увеличивают первоначальную стоимость отремонтированного объекта основных средств, а их признание не ставится в зависимость от наличия источника их финансового обеспечения. Кроме того, процессы восстановления основных средств носят плановый характер, работы выполняются в определенной последовательности (в соответствии с требованиями нормативно-технической или эксплуатационной документации), а это значит, что так или иначе экономический субъект планирует и расходы на эти цели. И здесь встает вопрос о резервировании таких расходов в бухгалтерском учете.

С появлением ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные активы и условные обязательства» некоторые авторы стали полагать, что нормативными актами по бухгалтерскому учету основных средств создание соответствующих резервов не предусмотрено, а в соответствии с требованиями этого стандарта плановые ремонтные работы по объектам основных средств не являются основанием для резервирования таких расходов, даже при наличии соответствующего юридического обоснования [8]. Однако обратившись к самим нормативным документам можно обратить внимание на то, что в самом ПБУ 8/2010 ничего не сказано относительно резервирования расходов на восстановление объектов основных средств. Исходя из существующих условий можно лишь сделать вывод, что подобные расходы не могут являться оценочными обязательствами (восстановление основных средств не является обязанностью предприятия – экономический субъект может избежать данных расходов).

Действующий план счетов по прежнему содержит счет 96 «Резервы предстоящих расходов», в инструкции к которому допускается отражение сумм на ремонт основных средств. Иными нормативно-правовыми актами создание резервов по восстановлению основных средств не регламентируется (ранее приказ Минфина №186н включал в себя п.72, где четко прописывалось, какого рода резервы организация может создавать - в том числе и на ремонт основных средств; в

новой же редакции данного приказа этот пункт признали утратившим силу, однако законодательных утверждений о «не создании» резервов по восстановлению объектов ОС на данный момент не имеется).

Законодательство, регламентирующее бухгалтерский учет предусматривает два способа учета затрат на восстановление основных средств:

1. по фактически произведенным затратам;
2. с применением расходов будущих периодов.

При неравномерно производимого в течение года ремонта объектов основных средств в целях предварительного учета таких ремонтных работ используется счет 97 «Расходы будущих периодов»: накопленные на счете расходы по ремонтным работам списываются на издержки (либо равномерное списание затрат в течение периода, к которому они относятся, либо списание пропорционально объему продукции и т.д.).

Применение различных счетов основываются на новых подходах Международных стандартов и российского законодательства к оцениванию объектов основных средств: восстановление основных средств рассматривается с точки зрения ресурса, который принесет хозяйствующему субъекту в будущем экономические выгоды, а не расходов, которые уменьшают финансовый результат деятельности организации (в бухгалтерском балансе этот подход закрепляется: 97 счет отражается в активах организации (прочие внеоборотные активы или запасы), а счет 96 – в пассиве (краткосрочные обязательства)). С практической же точки зрения применение того или иного счета зависит от учетной политики организации: какой подход к учету затрат на восстановление объектов ОС будет зафиксирован, тот и будет применяться. По итогу года оба счета, как правило, закрываются). С точки зрения учетного процесса создание резерва - это ежемесячные отчисления, величина которых рассчитывается исходя из совокупной стоимости основных средств и нормативов отчислений согласно учетной политике организации (предельная сумма таких резервов не может превышать среднюю величину фактических расходов на ремонт, которая сложилась за последние три года). В целях же упрощения учета используется подход отнесения расходов на восстановление ОС на текущие затраты по мере выполнения работ/оказания услуг.

С точки зрения МСФО восстановление основных средств трактуется более комплексно: затраты на ремонт основных средств могут быть как текущими расходами, так и капитальными затратами на ремонт (в случае, если определенный вид ремонта не отвечает критериям признания объектов в качестве основных средств по МСФО, то

затраты по нему признаются как текущие. И наоборот: если затраты отвечают критериям признания их объектами ОС, то такой ремонт признается капитализированным и увеличивает первоначальную стоимость основного средства). При таком подходе объект ОС и ремонт как компонент объекта ОС (капитализированный ремонт) амортизируются каждый отдельно. Оставшийся срок полезного использования основной части после проведения капремонта не меняется, а стоимость капитализированного ремонта основного средства амортизируется на срок регулярности данного ремонта, который закреплен нормативной или иной технической документацией, то есть до следующего ремонта. Единичные же капитализированные ремонты учитываются в стоимости основного средства и амортизируются вместе с объектом.

В отечественном бухгалтерском законодательстве нет таких понятий как ремонт или капитальный ремонт, поэтому обратимся к другим нормативно-правовым актам. Градостроительный Кодекс РФ предлагает следующие определения:

- реконструкция объектов капитального строительства (за исключением линейных объектов) - изменение параметров объекта капитального строительства, его частей (высоты, количества этажей, площади, объема), в том числе надстройка, перестройка, расширение объекта капитального строительства, а также замена и (или) восстановление несущих строительных конструкций объекта капитального строительства, за исключением замены отдельных элементов таких конструкций на аналогичные или иные улучшающие показатели таких конструкций элементы и (или) восстановления указанных элементов;

- капитальный ремонт объектов капитального строительства (за исключением линейных объектов) - замена и (или) восстановление строительных конструкций объектов капитального строительства или элементов таких конструкций, за исключением несущих строительных конструкций, замена и (или) восстановление систем инженерно-технического обеспечения и сетей инженерно-технического обеспечения объектов капитального строительства или их элементов, а также замена отдельных элементов несущих строительных конструкций на аналогичные или иные улучшающие показатели таких конструкций элементы и (или) восстановление указанных элементов [2].

Таким образом ремонтные работы не изменяют технологическое назначение основных средств, не совершенствуют производство и не повышают его технико-экономические показатели. При этом такое определение капитального ремонта удовлетворяет условиям признания активов в МСФО (т.е. существует уверенность в том, что компания получит в будущем связанные с активом экономические выгоды, сто-

имость актива может быть достоверно оценена, а объекты основных средств не потребляются в процессе производства, т.е. амортизируются) - возникает необходимость изменения российской учетной практики в целях сближения российских стандартов учета с МСФО, а также для выполнения такого принципа учета, как приоритета содержания над формой: капитальный ремонт по своей сущности является дорогостоящими работами, проведение которых направлено на поддержание хозяйственной деятельности экономического субъекта и напрямую связано с производством товаров, выполнением работ и оказанием услуг; а также продлевает срок эксплуатации основного средства. Поэтому целесообразно амортизировать не только сам объект ОС, но и капитальные затраты на данный объект (как это происходит в учетной практике МСФО).

Налоговое законодательство РФ утверждает, что средства на восстановление объектов основных средств могут быть как текущими затратами предприятия (например, ремонт и техобслуживание), так и капитальными вложениями в основные средства (т.е. достройка, дооборудование, модернизация, реконструкция или техническое перевооружение). Такие расходы рассматриваются как прочие (прочие расходы, связанные с производством и реализацией) и признаются для целей налогообложения в том отчетном периоде, в котором они были осуществлены (в размере фактических затрат (ст. 260 НК РФ) аналогично бухгалтерскому учету). Кроме того, налоговый кодекс позволяет в целях налогового учета создавать резервы на ремонт основных средств (ст. 324 НК РФ). При этом чтобы избежать неудобств в применении разных учетных методик для бухгалтерского и налогового учета, организации вправе закреплять в учетной политике единый подход.

Очевидно, что бухгалтерское и налоговое законодательство в части восстановления объектов основных средств содержат неточности: план счетов и налоговый кодекс позволяет учитывать запланированные расходы на ремонт и техническое обслуживание основных средств в качестве резервов предстоящих расходов, а отечественные стандарты и МСФО не регламентируют создание такого резерва. Кроме того, отсутствие ряда понятий и терминов в российском законодательстве, регламентирующим бухгалтерский учет создает неопределенности с точки зрения классификации производимых расходов на ремонт и восстановление объектов ОС, а применяемые подходы не соотносятся с международными стандартами, что также приносит неудобства в учете крупных компаний, и не отвечает такому принципу учета, как приоритет содержания (экономической сущности) над формой.

### **Список литературы**

1. Авраменко М.С., Мурашова Ю.Г. Определение срока полезного использования основных средств после восстановительных работ // Молодые ученые о современном состоянии контрольно-учетной и аналитической деятельности в рыночной экономике: сборник научных статей под общей редакцией Т. Г. Шешуковой; Пермский государственный национальный исследовательский университет. Пермь, 2015. С. 3-14.
2. Градостроительный Кодекс Российской Федерации. Доступ из справ.-прав. Системы «КонсультантПлюс».
3. Кемаева С.А., Мизиковский И.Е. Резервы на ремонт основных средств в бухгалтерском и налоговом учете // Вестник профессиональных бухгалтеров № 4, 2015.
4. МСФО (IAS) 16 «Основные средства». Доступ из справ.-прав. Системы «КонсультантПлюс».
5. Налоговый Кодекс Российской Федерации. Доступ из справ.-прав. Системы «КонсультантПлюс».
6. О внесении изменений в нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету и признании утратившим силу Приказа Министерства финансов Российской Федерации. Приказ Минфина России № 186н. Доступ из справ.-прав. Системы «КонсультантПлюс».
7. Пащенко Т.В., Попова К.Ю. Вопросы организации учета и анализа основных средств для исчисления налога на имущество организаций // Вопросы региональной экономики. 2016. Т. 28. № 3. С. 142-149.
8. Положение по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные активы и условные обязательства» (ПБУ 8/2010). Доступ из справ.-прав. Системы «КонсультантПлюс».
9. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01). Доступ из справ.-прав. Системы «КонсультантПлюс».
10. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008). Доступ из справ.-прав. Системы «КонсультантПлюс».
11. Шеметов В.Н., Горбунова Н.В. Трансформационные факторы как основа формирования финансового результата от корректировочных записей // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 40. С. 15-26.

### **FEATURES OF THE ACCOUNT OF EXPENSES FOR RESTORATION OF FIXED ASSETS**



*Andrianova Zh.K., 1 year magistracy student of the Economy direction, «Accounting, Analysis and Audit» profile*

*Supervisor Pashchenko T.V., associate professor of accounting, audit and economic analysis, Cand.Econ.Sci., associate professor*

*Perm State University*

*Perm, Russia*

In the process of exploitation of fixed assets is often necessary to repair them and recovery, but often have problems in the reflection of such operations in accounting. The legal framework regulating the accounting and tax accounting has a number of inaccuracies, which complicate the definition of a particular type of work for accounting purposes. In this article, legislative acts, focused on the varying approaches in IFRS and Russian accounting practices and the basic methods of cost accounting for the repair and restoration of fixed assets.

**Keywords:** *repair and restoration of fixed assets, tax accounting of repair of fixed assets, reserves for recovery of assets.*

*А.О. Ардиева, А.А. Волкова, А.Э. Журавлёва*  
*студентки 3 курса специальности «Экономическая безопасность»,*  
*Пермский государственный национальный*  
*исследовательский университет*  
*Пермь, Россия*

## **АНАЛИЗ ПОДХОДОВ К ОЦЕНКЕ ДЕЛОВОЙ АКТИВНОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ**

На примере категории «деловая активность» рассмотрены общие проблемы, возникающие перед исследователем при проведении экономического анализа деятельности компании, в частности, проблемы отсутствия единых подходов к трактовкам экономических понятий, к формированию системы аналитических показателей.

Были изучены методики анализа деловой активности отечественных и зарубежных экономистов. Представлены и классифицированы по различным признакам подходы разных авторов к определению сущности деловой активности. Рассмотрены различные взгляды аналитиков на выбор показателей для оценки деловой активности. Сделана попытка выявить некоторые причины наличия множественности подходов.

***Ключевые слова:** деловая активность, оборачиваемость, показатели деловой активности.*

Несколько лет назад в рамках международного проекта Тасис оценивали уровень квалификации российских генеральных директоров. Результаты исследования показали, что только 5% топ-менеджеров могут «прочитать» финансовые документы, извлечь из них информацию, и понимают результаты финансового анализа.

В нашей стране управленцы высшего звена – это часто инженеры по образованию, в отличие, например, от США, где руководящие должности занимают в основном выпускники экономических специальностей. Конечно, так быть не должно: предпочтительнее, чтобы руководящие должности все-таки занимали менеджеры по образованию, однако, как бы этого ни хотелось, российские реалии таковы, что зачастую руководители или даже собственники не имеют и малейшего представления об экономических показателях. И с этим нужно как-то справляться.

Рассмотрим такую экономическую категорию как деловая активность, для расчета которой существует огромное количество мето-

дик, находящихся в открытом доступе. Казалось бы, все достаточно просто: нужно взять методiku и применять ее, следуя указаниям. С этим может справиться человек, образование которого далеко от экономического. Но даже в этой ситуации возникает ряд сложностей. Почему же так происходит? Попробуем объяснить на примере упомянутой выше деловой активности.

В современном обществе в условиях рыночной экономики одним из важнейших факторов, характеризующих деятельность предприятия, является деловая активность. Именно деловая активность помогает компании стать более конкурентоспособной, обеспечивает рост объемов производства и продаж, способствует достижению лидерства в отрасли, формирует финансовую стабильность. Все это говорит о том, что оценка деловой активности предприятия - на данный момент, неотъемлемая часть экономического анализа.

Подтверждает это и то, что многие авторы посвятили свои труды проблеме оценки деловой активности. Среди них можно выделить В. В. Ковалева [5], Дж. К. Ван Хорна [3], Н. Е. Зиминая [4], Т. К. Островенко [8], Э. Хелферта [12] и многих других.

Однако на практике проведение оценки деловой активности вызывает некоторые сложности. Выясняется, что существует множество подходов к определению самой «деловой активности», а также к выявлению необходимых для ее расчета показателей. В связи с чем возникает ряд вопросов: какое определение взять за основу? Какие показатели использовать? Чем руководствоваться при выборе того или иного подхода?

Интересно, что в литературе никаких методик или критериев выбора нет. Предполагается, что аналитик должен полагаться на свой собственный опыт. Но что делать студентам, у которых требующегося опыта пока нет? Ответа на этот вопрос до сих пор не существует.

Для того чтобы более детально разобраться в проблеме выбора подхода к оценке деловой активности, рассмотрим подходы некоторых авторов.

*Таблица 1*

*Подходы к оценке деловой активности*

<i>Авторы</i>	<i>Определение деловой активности</i>	<i>Показатели</i>
В. В. Ковалев [5]	В широком смысле деловая активность - весь спектр усилий, направленных на продвижение фирмы на рынках продукции, труда, капитала, в более	Оценка степени выполнения планов, норм, нормативов; коэффициент устойчивости экономического роста; оценка динамичности развития фирмы, коэффициент оборачиваемости,

	узком смысле – текущая производственная и коммерческая деятельность предприятия.	продолжительность операционного цикла.
О.В. Ефимова [1]	Деловая активность – это мотивированный макро- и микро уровнем управления процесс устойчивой хозяйственной деятельности по всем бизнес линиям деятельности и характеризующий качество управления, возможности роста и достаточность капитала организации.	Период операционного цикла, оборота оборотных активов, средний период оборота денежных средств и краткосрочных финансовых вложений.
Р. М. Фатыхов [11]	Деловая активность - экономическая категория, конкретизирующая хозяйственную деятельность коммерческой организации с точки зрения динамики ее развития, достижения поставленных целей, а также эффективного использования производственного потенциала с учетом стратегических интересов агентских групп.	Коэффициент оборачиваемости совокупных активов, коэффициент текущей ликвидности, отношение уставного капитала к сумме собственного капитала и обязательств, доля долгосрочных финансовых вложений в сумме активов, отношение долга к EBITDA, отношение долга к чистым активам.
Н.К. Моисеева и М.В. Конышева [10]	Деловая активность - совокупность действий, способствующих экономическому росту производственно-сбытовой системы на основе согласованного развития его составляющих в гармонии с внешней средой.	Количественные: степень выполнения плана, уровень эффективности использования ресурсов. Качественные: широта рынков сбыта, наличие продукции, поставляемой на экспорт, репутация предприятия.
В.Р. Банк, С.В. Банк, А.В. Тараскина [2]	Деловая активность - результативность работы предприятия относительно величины авансированных ресурсов или величины их потребления в процессе производства.	Качественные критерии - широта рынков сбыта продукции; деловая репутация предприятия; его конкурентоспособность; наличие постоянных поставщиков и потребителей; степень выполнения плана; обеспечение выполнения поставленных задач и темпы

		<p>роста основных показателей финансово-хозяйственной деятельности; уровень эффективности использования ресурсов предприятия и т. п.</p> <p>Количественные критерии абсолютные: объем продаж готовой продукции, товаров, работ и услуг; прибыль; величина активов. Относительные: показатели оборачиваемости.</p>
Г.В. Остапкович [6]	<p>Деловая активность - совокупность количественных характеристик, отражающих интенсивность хозяйственной деятельности предприятия и эффективность использования находящихся в его распоряжении ресурсов и потенциала.</p>	<p>Индикатор предпринимательской уверенности</p> <p>Изменение выпуска основного вида продукции</p> <p>Уровень портфеля заказов</p> <p>Уровень загрузки производственных мощностей</p> <p>Уровень складских запасов</p>
Э. Хелферт [12]	<p>Деловая активность – эффективность использования активов.</p>	<p>Для собственников деловая активность будет измеряться ставкой доходности собственного капитала, денежным потоком на акцию, коэффициентом выплаты дивидендов, соотношением дивидендов и активов и другими индикаторами, отражающими способность фирмы удовлетворять интересы собственников. Для менеджеров – оборачиваемостью и доходностью активов.</p>
Н. Е. Зимин [4]	<p>Деловая активность – эффективность использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов»</p>	<p>Коэффициенты оборачиваемости и периоды оборота, а также экономический эффект от изменения оборачиваемости оборотных активов.</p>
Т. К. Острошенко [8]	<p>Деловая активность – деятельность, целью которой является увеличение прибыли и авансированного в бизнес капитала за счет повышения эффективности управления всеми видами ресурсов.</p>	<p>Оборачиваемость, прибыль, рентабельность.</p>

Дж. К. Ван Хорн [3]	Деловая активность – это способность компании привлечь финансовые ресурсы на внешних рынках.	Выделяет четыре группы показателей: а) ликвидности; б) удельного веса заемного капитала; в) рентабельности; г) обеспеченности процентов по кредитам.
И.К. Беляевский [9]	Деловая активность - рыночное явление, характеризующееся числом и размером сделок, их динамикой, состоянием и заполнением портфеля заказов.	Заполненность хозяйственного портфеля фирмы, число и размер заказов, объем и динамика сделок. показатели динамики: темпы роста производства (или поставки) товаров, товарных запасов, цен.
О. В. Мясникова [7]	Деловая активность – оценка рыночной ситуации, характеризующейся объемом производства, инвестиций, числом и размером сделок, состоянием портфеля заказов, динамикой занятости, цен, загрузки производственных мощностей.	- продолжительность одного оборота оборотных активов, дни - продолжительность одного оборота запасов, дни - коэффициент оборачиваемости кредиторской задолженности - уровень рентабельности (доходности) оборотных активов, %

Анализ представленных в таблице 1 подходов к оценке деловой активности показывает существование некоторых несоответствий.

Исходя из представленных определений, можно выделить различные классификации подходов к пониманию деловой активности.

С одной стороны, можно выделить следующую классификацию, первая группа которой включает в себя авторов, определяющих деловую активность как деятельность.

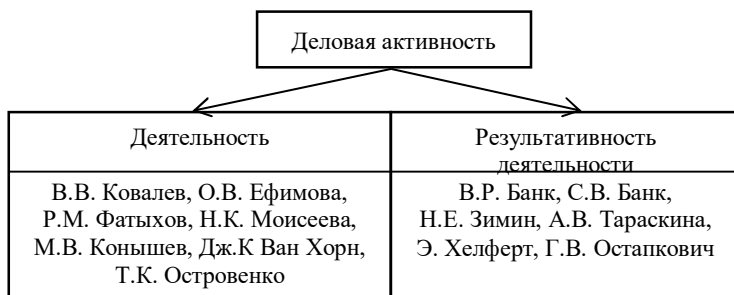
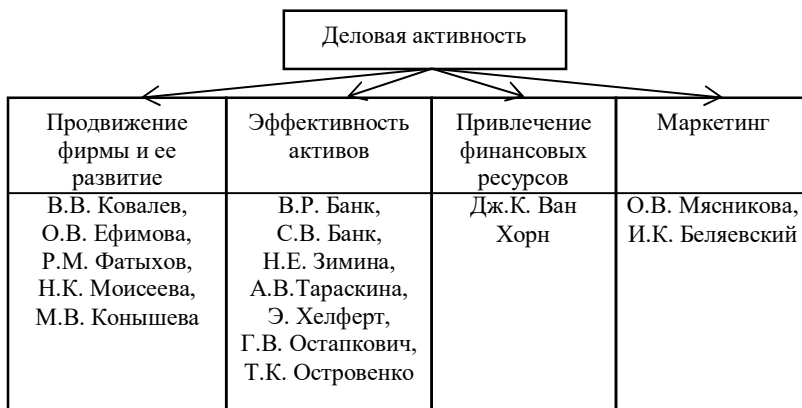


Рис. 1. Первый вариант классификация подходов

Вторая группа определяет данное понятие как результативность деятельности. Данная классификация представлена на рисунке 1.

С другой стороны, можно выделить отличную от первой классификацию, первая группа которой включает в себя авторов, определяющих деловую активность как продвижение фирмы, ее стратегическое развитие.

Вторая группа определяет деловую активность как эффективность использования ресурсов и результативность работы предприятия. Третья группа – как способность привлечения финансовых ресурсов. Четвертая рассматривает деловую активность с точки зрения маркетинга. Данная классификация представлена на рисунке 2.



*Рис. 2. Второй вариант классификация подходов*

Некоторые авторы, такие как В. В. Бочаров, Ю. Бригхем, Д. А. Ендовицкий, В. А.Лубков, Р. Холт, Л. И. Ушвицкий выделяют показатели деловой активности, но не дают определение данному понятию. Г. В. Остапкович трактует данное понятие некорректно, т.к. определяет деловую активность как совокупность характеристик, тем самым лишь акцентирует внимание на ряд показателей изучаемой экономической категории.

Показатели, выделяемые представленными авторами различны. Такие авторы, как Н. Е. Зимина, О. В. Мясникова, О. В. Ефимова предлагают использовать для расчета только показатели оборачиваемости. В то же время, В. В. Ковалев, Р. М. Фатыхов, Э. Хелферт, Т. К. Островенко добавляют к показателям оборачиваемости и другие, такие

как оценка степени выполнения планов, норм, нормативов; коэффициент ликвидности; коэффициент выплаты дивидендов; прибыль и др. Также существует группа авторов, которые не используют коэффициенты оборачиваемости: Дж. К. Хорн, Г. В. Остапкович, И. К. Беляевский. Данная классификация представлена на рисунке 3.

Таким образом, видно, что одинаковые группы показателей выделяют авторы, которые в классификации подходов к пониманию деловой активности находятся в разных группах. Соответственно, авторы, дающие сходные определения деловой активности, акцентируют внимание на различных группах показателей.

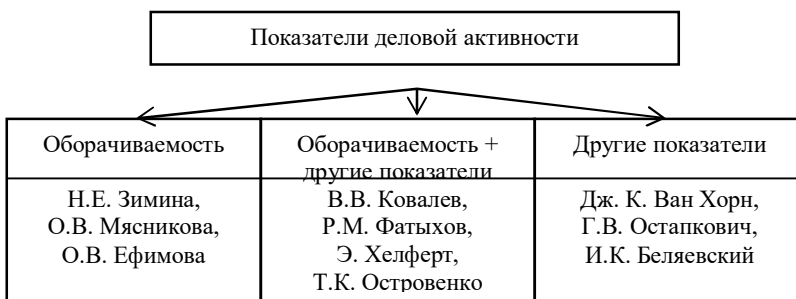


Рис. 3. Классификация по показателям деловой активности

Интересен подход В. Р. Банка, С. В. Банка, А. В. Тараскина, В.В. Ковалева, Н. К. Моисеевой, М. В. Коньшевой. Они рассматривают количественные и качественные показатели оценки деловой активности. Но при этом методика расчета и оценка качественных критериев не разработана. Авторы не указывают, как посчитать и оценить, к примеру, степень выполнения плана, широту рынков сбыта, деловую репутацию или наличие продукции, поставляемой на экспорт.

У О. В. Мясниковой показатели не соответствуют определению.

Таким образом, не существует единого мнения среди авторов, какие же показатели относить к показателям деловой активности.

Причиной таких несоответствий может быть тот факт, что экономический анализ в нашей стране сформировался сравнительно недавно. В связи с этим терминология данной дисциплины, в том числе «деловая активность», была заимствована из зарубежной литературы. Термин «деловая активность» пришел в российскую экономику из мировой практики во время формирования рыночных отношений. Это



понятие стало активно использоваться зарубежными авторами в начале 20 века. Если переводить термин «Business activity» с английского языка на русский, то получим русский эквивалент «бизнес - деятельность», таким образом, любая предпринимательская деятельность предполагает деловую активность.

Следовательно, для российской экономической науки понятие «деловая активность» характеризуется относительной новизной, поэтому ее терминология не является завершенной и поэтому из-за расхождений в переводе могли появиться разные определения и показатели.

Кроме того, применяемые в России методики оценки деловой активности не закреплены в законодательстве и не регулируются, поэтому каждое предприятие вправе выбирать свой подход.

В заключение можно сделать вывод, что, действительно, на сегодняшний день существует множество подходов к оценке деловой активности, среди которых сложно выбрать какой-то конкретный. Но ввиду того, что эта проблема имеет большое значение как для теории экономического анализа, так и практики, ее продолжают исследовать.

#### **Список литературы**

1. Анализ финансовой отчетности: учеб. пособие для студентов вузов, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / [Е.И. Бородина и др.]; под ред. О.В. Ефимовой и М.В. Мельник. – 4-е изд., испр. и доп. – М.: Издательство «Омега-Л», 2008, с 283.

2. Банк В. Р., Банк С. В., Тараскина Л. В. Финансовый анализ: учеб. пособие. - М. : ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006, с 135.

3. Ван Хорн Дж. К. Основы управления финансами / Пер. с англ.; ред. серии Я.В. Соколов. - М.: Финансы и статистика, 1996, с 799

4. Зимин Н.Е. Анализ и диагностика финансового состояния предприятий: Учеб. пособие. М., 2003.

5. Ковалев В.В. Финансовый анализ: методы и процедуры. – М.: Финансы и статистика, 2008.

6. Никитина Е.Б. Проблема представления финансово-хозяйственных операций в публикуемых отчетах для целей экспресс-анализа // Молодые ученые о современном состоянии контрольно-учетной и аналитической деятельности в рыночной экономике: сборник научных статей под общей редакцией Т.Г. Шешуковой; Пермский государственный национальный исследовательский университет. Пермь, 2015. С. 104-110.

7. Обследование деловой активности в промышленности, строительстве и розничной торговле: Семинар по краткосрочным экономическим показателям. РФ 22—26 сентября 1997. — М., 1997.

8. Опережающее управление инновационным развитием экономики: монография / В.А. Подсолонко и др.; под ред. Е.А. Подсолонко; КО АЭНУ, ТНУ МОНМС Украины. – Симферополь: ДИАЙПИ, 2011, с 83 .

9. Островенко Т. К., Гребнев Г. Д. Методологические аспекты анализа показателей деловой активности в современной экономике // Вестник ОГУ. 2012. №13.

10. Статистика рынка товаров и услуг / Под ред. И.К. Беляевского. — М.: Финансы и статистика, 1997.

11. Управление маркетингом: теория, практика, информационные технологии. Моисеева Н.К., Коньшева М.В. М.: 2002, с 189.

12. Фатыхов Р.М. Формирование деловой активности промышленного предприятия (на примере химической отрасли республики Татарстан: автореф. дис. канд. экон. наук. Казань, 2009.

13. Хелферт Э. Техника финансового анализа / Пер. с англ. Под ред. Л. П. Белых – М.:Аудит, ЮНИТИ, 1996.

## **ANALYSIS OF APPROACHES TO ASSESSING BUSINESS ACTIVITY OF THE ORGANIZATION**

*Ardieva A. O., Volkova A. A., Zhuravlyova A. E., 3 year student specialty «Economic security»*

*Supervisor Zhukovskaya S.L., associate professor of accounting, audit and economic analysis, Cand.Econ.Sci., associate professor*

*Perm State University*

*Perm, Russia*

The general problems that arise before the researcher in conducting an economic analysis of the company's activities on the example of the category «business activity», in particular, the problem of the absence of unified approaches to the interpretation of economic concepts, and the formation of a system of analytical indicators are examined.

Methods of analysis of business activity of domestic and foreign economists were studied. The approaches of different authors to the definition of the essence of business activity according to different criteria are presented and classified. Various views of analysts on the choice of indicators for assessing business activity are examined.

**Keywords:** *business activity, turnover, indicators of business activity.*

*М.А. Городилов,  
заведующий кафедрой учета, аудита и экономического анализа,  
д.э.н., доцент  
А.А. Рыскова,  
студентка 4 курса бакалавриата направления «Экономика»,  
профиль «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»,  
Пермский государственный национальный  
исследовательский университет,  
Пермь, Россия*

## **ДИСКУССИОННЫЕ ВОПРОСЫ ОТРАЖЕНИЯ ОПЕРАЦИЙ ПО ФАКТОРИНГУ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ ОРГАНИЗАЦИИ**

В статье раскрывается понятие факторинга, особенности его применения в современных российских условиях. Исследуются вопросы отражения в учете и отчетности факторинговых операций в соответствии с российскими и международными правилами.

*Ключевые слова:* факторинг, бухгалтерский учет, финансовая отчетность

Факторинг – это комплекс финансовых услуг для поставщиков, ведущих торговую деятельность на условиях отсрочки платежа, под уступку права требования к покупателю за отгруженный товар в пользу фактора. Иными словами, одна сторона (фактор) передает или обязуется передать другой стороне (поставщику, клиенту) денежные средства в счет денежного требования клиента (кредитора) к третьему лицу (покупателю, 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 [1].

Факторинг является распространенной формой управления дебиторской задолженностью [6]. Операции факторинга оформляются договором выкупа платежных требований у поставщика товара и уступки прав требования банку или факторинговой компании. На основе такого договора банк (факторинговая компания) получает право требования задолженности от покупателя, которая уже включает в себе сумму погашения не только основного долга, но и всех сопутствующих штрафов, неустоек, комиссий и процентов. После заключения договора факторинга поставщику следует в кратчайшие сроки, как

правило, не более 3-х дней, оповестить покупателя о передаче прав требования задолженности банку. При этом, факторинг возможен тогда, когда в договоре поставки есть об этом условие. Первоначально может показаться, что факторинг похож на предоставление банковского кредита, но у них есть определенные отличия, которые представлены в таблице 1.

Таблица 1

*Сопоставление факторинга и кредита*

<i>Условия договора</i>	<i>Кредит</i>	<i>Факторинг</i>
Обеспечение (залог)	Чаще всего требуется залог	Не требуется залог
Срок кредитования	Фиксированный, указанный в договоре	Срок фактически сложившейся отсрочки платежа
Сумма	Кредит выдается на заранее обусловленную сумму	Как правило, договоры факторинга имеют лимит как в суммовом выражении (например, 10 млн р.), так и в процентном отношении (например, не более 90 % от суммы задолженности)
Условия получения средств	При оформлении каждого кредита предоставляется комплект документов	Договор заключается один раз, поставщик получает деньги при предоставлении накладной и счета-фактуры
Возможность продления договора	Погашение одного кредита не гарантирует выдачу следующего	Может пролонгироваться бессрочно
Дополнительные услуги	Не предоставляются	Банк (факторинговая компания) берет на себя взыскание дебиторской задолженности в случае безрегрессного факторинга. В случае регрессного факторинга задолженность банку может уплачиваться поставщиком
Налогообложение	Расходы (проценты) по кредиту в целях налогообложения нормируются в соответствии с законодательством	Оплата услуг банка или факторинговой компании включается в любом экономически обоснованном размере
Получение	Для получения кредита необходимо оформлять значительный объем документов	Факторинговое финансирование выплачивается автоматически при предоставлении накладной и счета-фактуры, а также наличии генерального соглашения о фак-

		торинге, трехстороннего соглашения банка, поставщика и покупателя, реестра документов
--	--	---

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, а при безрегрессном варианте фактор берет на себя риски даже после его окончания [4]. Регрессный факторинг пользуется большей популярностью, чем безрегрессный, поскольку банки принимают на себя меньшие риски и охотнее предоставляют клиентам возможности по его использованию в расчетах. Являясь, по сути, противоположными понятиями, регрессный и безрегрессный факторинг имеют отличия в условиях договора:

- в части суммы финансирования регрессный факторинговый договор предполагает выплату до 90% от суммы поставки, а при соглашении без регресса процент редко достигает 70%;

- при регрессном факторинге осуществляется страхование рисков, учет дебиторского долга, а также предоставляются информационные услуги, при факторинге без регресса дебиторская задолженность переуступается фактору. При этом оплата дебитором долга производится непосредственно фактору, и лишь после этого происходит окончательный расчет с клиентом.

Операции по договору факторинга в бухгалтерском учете поставщика целесообразно учитывать на отдельном субсчете «Расчеты по договору факторинга» счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

При заключении данного договора в бухгалтерском учете организации-клиента необходимо сперва отразить поступления от продажи дебиторской задолженности (п. 7 ПБУ 9/99 «Доходы организации»), а затем расходы, связанные с продажей (комиссионные платежи банку или факторинговой компании, а также стоимость уступаемых прав) (п. 11 ПБУ 10/99 «Расходы организации») [5].

При факторинге с правом регресса, в случае неисполнения дебитором обязательств, банк (факторинговая компания) может потребовать организацию-клиента уплатить ранее полученные от продажи денежные средства, поэтому уступленная задолженность покупателя должна числиться на балансовом счете организации-клиента, а также на забалансовом учете, как задолженность, переданная «в залог» банку.

Рассмотрим отражение хозяйственных операций при регрессном и безрегрессном факторинге в бухгалтерском учете торговой организации на примере ООО «Пермь-Восток-Сервис».

Пусть ООО «Пермь-Восток-Сервис» заключило с банком договор факторинга *с правом регресса*. Компания отгрузила товары на сумму 600 тыс. р. (в том числе НДС - 100 тыс. р.). Вознаграждение банка составило 60 тыс. р. (в том числе НДС 10 тыс. р.), которое было удержано в момент предоставления денежных средств. Бухгалтер делает следующие проводки (здесь и далее – все числа условные; ставка НДС также является условной):

Дебет 62 Кредит 90 субсчет «Выручка» – 600 тыс. р. – отгружен товар покупателю;

Дебет 90 субсчет «Налог на добавленную стоимость» Кредит 68 субсчет «Расчеты по НДС» – 100 тыс. р. – начислен НДС со стоимости товаров;

Дебет 51 Кредит 76 субсчет «Расчеты по договору факторинга» – 540 тыс. р. – отражено получение финансирования от банка (90%);

Дебет 009 – 600 тыс. р. – передана дебиторская задолженность «в залог» банку;

Дебет 76 субсчет «Расчеты по договору факторинга» Кредит 91 субсчет «Прочие доходы» – 600 тыс. р. – отражен прочий доход от уступки права требования *в момент поступления оплаты от покупателя*;

Дебет 91 субсчет «Прочие расходы» Кредит 76 субсчет «Расчеты по договору факторинга» – 50 тыс. р. – принято к учету вознаграждение банка;

Дебет 19 Кредит 76 субсчет «Расчеты по договору факторинга» – 10 тыс. р. - принят к учету НДС с суммы вознаграждения банка;

Дебет 68 субсчет «Расчеты по НДС» Кредит 19 – 10 тыс. р. – принят к вычету НДС с суммы вознаграждения банка;

Дебет 91 субсчет «Прочие расходы» Кредит 62 – 600 тыс. р. – отражен прочий расход при выбытии права требования к покупателю;

Кредит 009 – 600 тыс. р. – списана сумма дебиторской задолженности, переданной «в залог» банку.

Предположим, что при регрессном факторинге компания-должник своевременно не уплатила денежные средства, а банк обратил взыскание на поставщика. Это отражается в учете поставщика следующим образом:

Дебет 76 субсчет «Расчеты по договору факторинга» Кредит 51 – 600 тыс. р. - возвращены банку ранее полученная сумма и вознаграждение;

Кредит 009 – 600 тыс. р. – списана сумма дебиторской задолженности, переданной «в залог» банку.

В отчетности организации-поставщика при факторинге с правом регресса дебиторская задолженность покупателя в сумме 600 тыс. р. будет отражена в составе оборотных активов предприятия, по строке «Дебиторская задолженность», а 90 % финансирования от банка будут отражены по строке «Денежные средства» и эта же сумма – в составе кредиторской задолженности. Валюта баланса организации увеличивается. Кроме того, происходит изменение в капитале, строка нераспределенной прибыли уменьшается, так как предприятие несет расходы на вознаграждение по договору факторинга. Денежное требование к дебитору, переданное «в залог» банку, отражается на забалансовом счете 009 и находит отражение в пояснениях к бухгалтерской (финансовой) отчетности организации.

При факторинге *без права регресса* бухгалтерский учет операций отличается. Так как безрегрессный факторинг предполагает отсутствие права у банка осуществлять обратную переуступку денежного требования клиенту (поставщику), и риск неисполнения обязательства должником несет сам финансовый агент, то использовать забалансовый счет 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные» не требуется [6]. При этом, по мнению автора настоящей статьи, в момент получения финансирования от банка следует сразу же сделать проводки по выбытию дебиторской задолженности с баланса поставщика.

Факторинг без права регресса в бухгалтерской (финансовой) отчетности отражается следующим образом: дебиторская задолженность покупателя уменьшается на сумму, профинансированную банком, а сама сумма финансирования отражается по строке «Денежные средства». Валюта баланса при уступке дебиторской задолженности не изменяется. Нераспределенная прибыль уменьшается лишь на сумму комиссии, уплачиваемой банку. Так как денежное требование переходит банку, поставщик в дальнейшем не имеет прав на получение денежных средств по договору, заключенному с покупателем.

По МСФО договор факторинга с регрессом является финансовым инструментом, так как у клиента возникает финансовое обязательство, а у кредитной организации – финансовый актив. Организация-клиент и кредитная организация в данной ситуации приобретают встречные финансовые требования (п. 11 МСФО 32) [2].

МСФО предполагает необходимость оценки рисков при уступке денежного требования [3]. В случае факторинга без регресса все риски, связанные с задолженностью, переходят кредитной организации. Такая задолженность выбывает с баланса (отчета о финансовом положении в МСФО) организации-клиента. В РСБУ, по мнению автора, может применяться аналогичный порядок.

При факторинге с регрессом организация-клиент сохраняет контроль над дебиторской задолженностью и продолжает нести риски, связанные с ее обеспечением. В данном случае предприятие-клиент не имеет права исключать задолженность из суммы активов баланса организации.

Момент признания доходов от операции факторинга в РСБУ и МСФО различны. По МСФО критерием признания доходов является переход к кредитной организации всех рисков и контроля. В РСБУ передача имущественных прав на дебиторскую задолженность будет являться моментом признания доходов [4].

В статье было рассмотрено понятие факторинга и раскрыта сущность данной операции, как способ управления дебиторской задолженностью. Определены основные отличия безрегрессного и регрессного факторинга, а также отличия кредита и факторинга. Рассмотрены особенности отражения в учете видов факторинга: **с регрессом и без регресса.**

Факторинг с регрессом не предполагает выбытие дебиторской задолженности покупателя с баланса организации-поставщика. Факторинг без регресса как по РСБУ, так и по МСФО предусматривает выбытие денежного требования с баланса организации-поставщика.

В настоящее время практически все кредитные организации стремятся использовать факторинг с регрессом. Факторинг без регресса – это привлекательное предложение для клиентов, но сейчас, по причине нестабильной экономической ситуации, он возможен лишь в отношении проверенных клиентов и надежных дебиторов. Чтобы получить предложение факторинга без регресса, клиенту (поставщику) и его покупателям нужно иметь безупречную репутацию, финансово-расчетную дисциплину и хорошую финансовую обеспеченность.

### **Список литературы**

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть 2) от 26.01.1996 №14-ФЗ. Доступ из справ.-прав. Системы «Консультант-Плюс».
2. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление информации». Введен в



действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н. Доступ из справ.-прав. Системы «КонсультантПлюс».

3. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 9 «Финансовые инструменты». Введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 27.06.2016 № 98н. Доступ из справ.-прав. Системы «КонсультантПлюс».

4. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99). Приказ Минфина России от 06.05.1999 № 32н. Доступ из справ.-прав. Системы «КонсультантПлюс».

5. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99). Приказ Минфина России от 06.05.1999 № 33н. Доступ из справ.-прав. Системы «КонсультантПлюс».

6. Дягель О.Ю., Полякова И.А. Методическое обеспечение решения аналитических задач управления дебиторской задолженностью // Инновационное развитие экономики. 2016. № 2 (32). С. 152–164.

## **DEBATABLE QUESTIONS OF REFLECTION OF OPERATIONS ON FACTORING IN ACCOUNTING OF THE ORGANIZATION**

*Gorodilov M.A., the head of accounting, audit and economic analysis, Doc.Econ.Sci., associate professor*

*Ryskova A.A., 4 year bachelor student of the Economy direction, «Financial Accounting, Analysis and Audit» profile*

*Perm State University*

*Perm, Russia*

In article the concept of factoring, feature of its application of modern Russian conditions reveals. Questions of reflection in account and the reporting of factoring operations according to the Russian and international rules are investigated.

**Keywords:** *factoring, accounting, financial reporting*

*Д.Б. Давтян,  
студентка 1 курса магистратуры направления Экономика,  
профиль «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»  
Пермский государственный национальный  
исследовательский университет  
Пермь, Россия*

## **ФОРМИРОВАНИЕ И РАСПРЕДЕЛЕНИЕ РАСХОДОВ В СОВРЕМЕННЫХ КОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ**

Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости на сегодняшний день является одним из важнейших элементов работы бухгалтерии. В условиях рыночной экономики предприятиям для поддержания эффективности своей деятельности и повышения конкурентоспособности выпускаемой продукции (товаров, услуг) необходимо постоянно совершенствовать не только технологию производства, но и систему управления, возможным инструментом которой может выступать исследование различных методов учета затрат.

*Ключевые слова:* расходы, затраты, калькулирование себестоимости

Под методом учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции понимают совокупность приемов документирования и отражения производственных затрат, обеспечивающих определение фактической себестоимости продукции, а также отнесения издержек на единицу продукции. В настоящее время существует множество различных методов учета затрат. Их применение обуславливается не только особенностями производственного процесса, но и характером производимой продукции, ее составом, способом обработки и рядом других факторов.

Основная цель, которую должна преследовать организация при выборе метода учета затрат, состоит в необходимости обеспечения возможности группировки затрат по отдельным объектам учета, текущего контроля за затратами, а также возможности реализации одного из важнейших принципов управленческого учета - управления себестоимостью по отклонениям. В данной статье речь пойдет о системе учета переменных затрат, или, как ее называют, «ди-рект-костинг».

Директ-костинг – понятие, введённое американским экономистом Д. Харрисом в 1936 году, которое означает учёт прямых затрат.

Сущность системы директ-костинга заключается в разделении затрат на постоянные и переменные.

Своё развитие система директ-костинг получила во второй половине XX века. С развитием производства и значительным наращиванием выпуска продукции, предприятия различных стран стремились минимизировать свои издержки, с целью повышения своей конкурентоспособности и укрепления позиций своих компаний на рынке. Эта цель ставила перед ними задачу точного определения себестоимости продукции, а также определения точки безубыточности, резервов снижения цены и т. д. Фактическим внедрением системы директ-костинга является 1953 год, когда Национальная ассоциация бухгалтеров-калькуляторов в своём отчёте опубликовала описание данной системы. В дальнейшем эта же ассоциация проводила и публиковала крупные исследования фирм, которые используют систему директ-костинг.

В системе директ-костинг постоянные затраты (связаны с определённым периодом и напрямую не зависят от объёма производства) не относятся к себестоимости продукции, в то время как переменные затраты (напрямую зависят от объёма выпускаемой продукции) относятся. Готовая продукция и незавершённое производство оцениваются только в сумме переменных производственных затрат, а постоянные затраты отчётного периода в общей сумме относятся на финансовый результат организации и не распределяются по видам продукции.

При системе директ-костинг схема построения отчёта о финансовых результатах многоступенчатая. Важной особенностью директ-костинга является то, что благодаря ему можно изучать взаимосвязи и взаимозависимости между объёмом производства, затратами и прибылью.

В настоящее время существует два варианта организации управленческого учёта по системе директ-костинг:

1. организация раздельного учёта на счетах финансовой и управленческой бухгалтерии;
2. интеграция финансовой и производственной бухгалтерии и использование привычных для учёта затрат счетов 20-29.

Учёт, основанный на системе директ-костинг, открывает широкие возможности для менеджмента компании в области принятия эффективных управленческих решений. Так, на основе данного метода, может проводиться анализ взаимосвязи объёма производства, прибыли, себестоимости, валовой выручки. Также данный метод позволяет рассчитывать точку безубыточности компании, максимальную долю постоянных затрат, которые компания может осуществить при имею-

щемся уровне рентабельности. Большое значение система директ-костинга имеет и для глубокого анализа работы предприятия, основывающегося на математических методах (корреляционный анализ, регрессионный анализ и т. д.).

В отчёте о финансовых результатах, составляемом по системе директ-костинга, видно изменение прибыли вследствие изменения переменных расходов, цен реализации и структуры выпускаемой продукции. Информация, получаемая в системе директ-костинга, позволяет находить наиболее выгодные комбинации цены и объёма, проводить эффективную политику цен.

Основной проблемой директ-костинга является трудность в определении и дифференцировании переменных и постоянных затрат, так как очень часто на практике их трудно классифицировать и отнести к какой-то определённой группе.

В настоящее время система директ-костинга широко распространена во всех развитых экономиках, таких как Германия, США, Япония, Канада, Великобритания и другие.

В современных рыночных отношениях все частные компании созданы для получения прибыли. Применение различных систем налогообложения и учет распределения прибыли является основным вопросом в организации. На территории Пермского края, ООО «АвтоТехЦентр «Форд» является одним из крупных центров реализации автомобилей и аксессуаров к ним.

ООО «АвтоТехЦентр «Форд» представляет собой объединение физических лиц для совместной хозяйственной деятельности.

Приоритетные виды деятельности Общества отображены в Уставе, основные из них:

- Техническое обслуживание и ремонт легковых автомобилей и прочих автотранспортных средств.
- Техническое обслуживание и ремонт прочих автотранспортных средств.
- Предоставление прочих видов услуг по техническому обслуживанию автотранспортных средств.
- Оптовая и розничная торговля автотранспортными средствами, автомобильными деталями, узлами и принадлежностями.
- Торговля автомобильными деталями, узлами и принадлежностями через агентов.
- Аренда грузового автомобильного транспорта.
- Аренда легковых автомобилей.
- Организация перевозок грузов.
- Прочая оптовая торговля.

Структуру услуг, предоставляемых в ООО «АвтоТехЦентр «Форд» можно представить в виде рисунка 1.

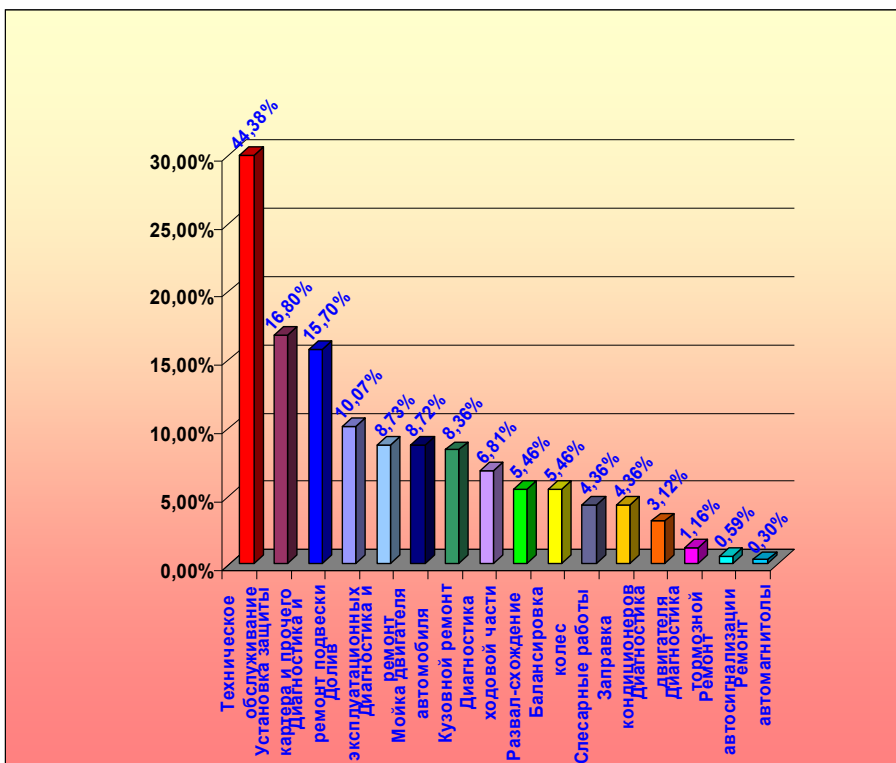


Рис. 1. Структура услуг ООО «АвтоТехЦентр «Форд»

ООО «АвтоТехЦентр «Форд» является дочерней организацией компании ЗАО «УралАвтоИмпорт». Компания «УралАвтоИмпорт» занимается не только продажей автомобилей, но и послепродажным обслуживанием, реализацией дополнительного оборудования и запасных частей. В состав холдинга входят семь направлений различных брендов. Кроме того, компания осуществляет кузовной ремонт автомобилей, успешно сотрудничает со страховыми компаниями в качестве агента по услугам страхования, а так же выполняет ремонты по направлениям от страховых групп.

Большое внимание компания уделяет развитию сервиса автомобилей — каждый АвтоЦентр имеет возможность обслужить авто-

мобиль с использованием самого современного оборудования. Компания дорожит своими клиентами, каждый сотрудник холдинга добросовестно и качественно выполняет свою миссию, поддерживает и укрепляет репутацию холдинга на должном уровне.

ЗАО «УралАвтоИмпорт» является единственным официальным дилером ЗАО «ФордМоторКомпани» в г. Перми и Пермском крае. В связи с этим «АвтоТехЦентр «Форд» в компании «УралАвтоИмпорт» – один из важнейших звеньев цепочки выполнения миссии компании «Форд» в России, который занимает одну из самых значительных и быстроразвивающихся ниш рынка – это автомобильный рынок.

В ООО «АвтоТехЦентр «Форд» обслуживаются как жители Перми, так и жители Пермского края и других регионов.

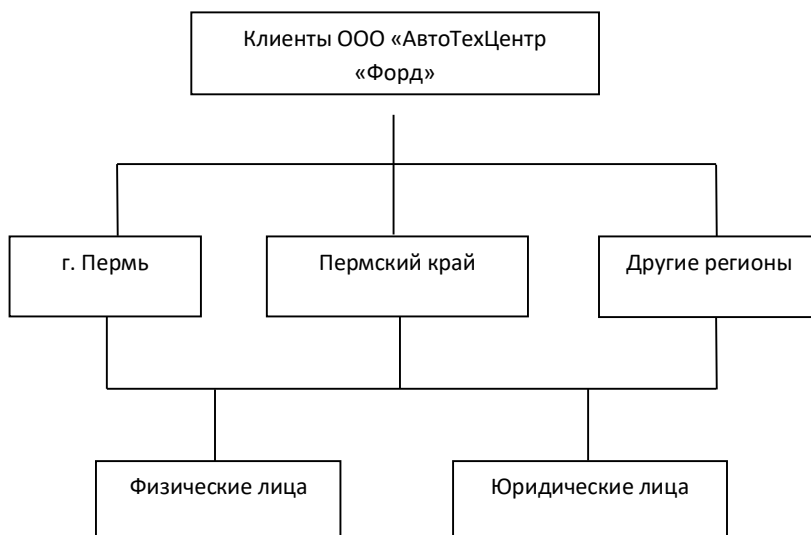


Рис. 2. Структура клиентов ООО «АвтоТехЦентр «Форд»

В ООО «АвтоТехЦентр «Форд» применяется Упрощенная система налогообложения и система налогообложения в виде Единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности.

Организация является налогоплательщиком ЕНВД по следующим видам деятельности:

- розничная торговля, осуществляемая через магазины и павильоны с площадью торгового зала не более 150 квадратных метров по каждому объекту организации торговли;

– оказание услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств.

Применение системы налогообложения в виде ЕНВД для этих видов деятельности предусмотрены Решением Земского собрания Пермского муниципального района от 02.10.2008 г. № 712.

По остальным видам деятельности организацией применяется упрощенная система налогообложения.

Обязанности каждого сотрудника ООО «АвтоТехЦентр «Форд», необходимые для выполнения работы знания и навыки, размер заработной платы и условия работы в организации регламентируются должностной инструкцией, трудовым договором и штатным расписанием.

Бухгалтерский учет в организации ведется в соответствии с рабочим планом счетов. Рабочий план счетов разработан в соответствии с Приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. N 94н (в ред. от 18.09.2010). В связи с тем, что организация применяется в отношении осуществляемых видов деятельности два режима налогообложения – в виде Единого налога на вмененный доход и упрощенной системы налогообложения, план счетов разделен по видам деятельности и имеет три уровня кодификации. Первый уровень соответствует счету бухгалтерского учета. Код второго уровня счета соответствует субсчету синтетического учета. Код третьего уровня обозначает вид деятельности организации. Единица обозначает вид деятельности, не облагаемый ЕНВД, двойка – вид деятельности, облагаемый ЕНВД.

Организация использует информационную базу 1С: V8 «Управление производственным предприятием». Автоматизированное рабочее место (АРМ) бухгалтера представляет собой его рабочее место, оснащенное персональным компьютером и пакетами прикладных программ, необходимых для выполнения профессиональных задач.

Программа 1С: V8 «Управление производственным предприятием» позволяет полностью автоматизировать работу всех направлений холдинга. Эта база данных работает в режиме единой системы для всех направлений. Настройки отчетов и сервиса позволяют отбирать необходимую для работы информацию в разрезе множественных фильтров, что ускоряет процесс работы бухгалтера и экономиста.

Автоматизированная система документирования существенно упрощает процесс создания и регистрации документов. Во-первых, исключаются ошибки в оформлении документов. Во-вторых, при создании нового документа система автоматически присваивает ему необходимые реквизиты или заполняет реквизиты нового документа информацией, скопированной из документа-основания. Кроме того, каж-

дый документ регистрируется в системе и сохраняется в единой базе данных.

Системой внутреннего контроля организации предусмотрены различные права доступа к созданию и редактированию документов в базе данных в соответствии с должностями работников.

При приеме автомобиля на обслуживание, оператор сервис-бюро создает заказ покупателя в базе данных. На основании заказа покупателя сервис-консультантом оформляется заказ-наряд на работы, после завершения работ распечатывается заказ-наряд и акт сдачи-приемки выполненных работ в двух экземплярах. Эти документы передаются клиенту для оплаты в кассу. Бухгалтер-кассир, приняв оплату от клиента, один экземпляр документов передает клиенту, а второй – в бухгалтерию. Бухгалтер проверяет верность оформления документов, наличие оплаты, в хронологическом порядке сшивает и убирает на хранение в архив. Если автомобиль обслуживается в сервисе по гарантии, то выполненные работы не подлежат оплате клиентом. Документы поступают в бухгалтерию от инженеров по гарантии.

Документы от поставщиков товаром и материальных ценностей приходуются техниками склада, один экземпляр товарной накладной хранится на складе, второй передается в бухгалтерию. Услуги, оказанные сторонними организациями, отражаются в бухгалтерском учете сотрудниками бухгалтерии на основании актов оказания услуг.

При учете продаж товаров, за выполненные работы, оказанные услуги для целей бухгалтерского учета используется метод учета «по отгрузке». Товар считается реализованным в момент его отгрузки, в связи с переходом права собственности на товар покупателю. Работа считается выполненной, когда она принята заказчиком.

Для целей налогообложения при учете продаж товаров, выполнения услуг, оказания работ используется кассовый метод. Таким образом, в бухгалтерском и налоговом учете доходы определяются по-разному. Средства, которые получены от других лиц в порядке предварительной оплаты, не считаются доходами только у тех налогоплательщиков, которые определяют доходы и расходы по методу начисления (пп. 1 п. 1 ст. 251 Налогового кодекса РФ) [1].

В ООО «АвтоТехЦентр «Форд» применяется упрощенная система налогообложения с объектом налогообложения «доходы». Следовательно, суммы полученных авансов однозначно считаются их доходами на дату фактического поступления денежных средств. Даже если на этот момент услуги еще не оказаны, работы не выполнены, товары не отгружены.



В ООО «АвтоТехЦентр «Форд» доходы в зависимости от их характера, условия получения и направления деятельности подразделяются на доходы от обычных видов деятельности и прочие доходы.

Доходами от обычных видов деятельности признается выручка организации от продажи товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг [2].

Субсчет 90.01 подразделяется на: 90.01.1 – «Выручка, не облагаемая ЕНВД» и 90.01.2 – «Выручка, облагаемая ЕНВД». К видам деятельности, подпадающим под ЕНВД, относится розничная торговля и оказание услуг по ремонту автомобилей.

По данным бухгалтерского учета организацией в 2014 году было признано выручки от покупателей и заказчиков на сумму 136 615 824,66 рублей, в том числе: 13 189 458,88 рублей – выручка от оптовой продажи товаров, 123 426 365,78 – выручка от розничной торговли и оказания услуг по ремонту автомобилей.

В том числе:

- по деятельности, не облагаемой ЕНВД, была признана выручка от продажи дополнительного оборудования – 1 269 756,96 рублей и от продажи прочих товаров – 11 847 647,92 рублей;

- по деятельности, облагаемой ЕНВД, выполнено работ на сумму 52 292 502,77 рублей, реализовано дополнительного оборудования на сумму 6 048 755,72 рублей, прочих товаров – на сумму 64 796 342,10 рублей.

При этом в сумму расходов по деятельности, не облагаемой ЕНВД, включаются только общехозяйственные расходы и стоимость товаров, а расходы, связанные с выполнением работ, оказанием услуг включают так же сумму расходов, собранных по счету 20 «Основное производство».

Аналитический учет по счету 20 ведется по подразделениям организации, номенклатурным группам и статьям затрат. К счету 20 открыты субсчета: 20.01.1 «Основное производство (по деятельности, не облагаемой ЕНВД)» и 20.01.2 «Основное производство (по деятельности, облагаемой ЕНВД)» [3].

По виду материальных расходов предусмотрено разделение на номенклатурные группы: запасные части, прочие товары, дополнительное оборудование. В зависимости от статьи затрат расходы делят на: материальные расходы, сопутствующие материальные расходы, хозяйственные товары, спецодежда, устранение повреждений (возмещаемые), подарки сотрудникам, прочие расходы на рекламу.

Общехозяйственные расходы организации учитываются на счете 26 «Общехозяйственные расходы». К счету 26 открыты субсчета:

26.01 – по деятельности, не облагаемой ЕНВД, 26.02 – по деятельности, облагаемой ЕНВД, 26.03 – общехозяйственные расходы, подлежащие распределению. Базой распределения общехозяйственных расходов является выручка от продажи продукции по видам деятельности. Аналитический учет ведется по подразделениям и статьям затрат. В отличие от затрат основного производства, в составе общехозяйственных расходов учитываются расходы, кроме подразделений основного производства, расходы администрации, бухгалтерии, расходы гарантийного отдела организации, а так же расходы по страхованию.

Использование счета 26.03 «Общехозяйственные расходы, подлежащие распределению» обусловлено тем, что долю расходов на рекламу, транспортно-заготовительные работы, почтовые и другие накладные расходы невозможно выделить на определенный вид деятельности в момент возникновения этих расходов. В связи с этим в конце каждого месяца такие расходы распределяются между видами деятельности пропорционально выручке. Расходы, понесенные организацией на оказание услуг и розничную торговлю, списываются в Дт счета 90.02.2 «Себестоимость продаж (по деятельности, облагаемой ЕНВД)» с Кт счета 26.03. Сумма расходов, относящаяся непосредственно к деятельности, не облагаемой ЕНВД, в конце каждого месяца списываются в Дт счета 90.02.1 «Себестоимость продаж (по деятельности, не облагаемой ЕНВД)».

В декабре 2014 года организацией было признано доходов по обычным видам деятельности в размере 15 123 252,07 рублей, в том числе: по деятельности, не облагаемой ЕНВД – 245 483,02 рублей; по деятельности, облагаемой ЕНВД – 14 877 769,05 рублей [6].

Сумма общехозяйственных расходов, отраженная на счете 26.03 в декабре 2014 года составила 2 029 028,98 рублей.

Для учета движения товаров используется счет 41 «Товары для перепродажи». Аналитический учет ведется по видам товаров – дополнительное оборудование и прочие товары. При реализации товаров в отделе запасных частей стоимость товаров списывается с кредита счета 41 в дебет счетов 90.02.1, 90.02.2, увеличивая тем самым себестоимость продаж. В том случае, если товары используются в работах, товар с кредита счета 41 списывается в дебет счета 10, далее эта сумма включается в стоимость работ и отражается по дебету счета 20.01.2.

Отражение данных операций в бухгалтерском учете можно рассмотреть на примере заказ-наряда на ремонт автомобиля. По заказ-наряду на техническое обслуживание автомобиля № N-000019168 от 20 ноября 2014 года был выполнен ряд работ с использованием материалов.

По данному заказ-наряду выполнены следующие работы: техническое облуживание 20 000 км, снятие и установка защиты картера, долив эксплуатационных жидкостей, снятие и установка воздушного фильтра. Для выполнения работ использованы материалы: фильтр масляный, фильтр воздушный, антифриз, моторное масло.

Для отдела запасных частей приобретаются каталоги дополнительного оборудования и аксессуаров, проспекты с целью рекламы для оптовых покупателей.

Таким образом, сумма расходов по обычным видам деятельности состоит из расходов основного производства, общехозяйственных расходов, стоимости реализованных товаров, коммерческих расходов.

В 2014 году сумма расходов по обычным видам деятельности организации составила 127 903 762,41 рубля.

В том числе:

- по деятельности, не облагаемой ЕНВД, сумма признанных расходов составила 21 433 805,84 рублей;
- по деятельности, облагаемой ЕНВД – 106 469 956,57 рублей.

Расходы основного производства – 80 181 271,85 рублей, общехозяйственные расходы – 35 059 995,89 рублей, стоимость реализованных товаров – 12 662 494,67 рублей.

Расходы на продажу, учитываемые на счете 90.07 равны 8 339,64 рублей.

Выявление финансового результата от продаж за отчетный период отражается на субсчете 09 «Прибыль/убыток от продаж» счета 90.

Записи по субсчетам 90.01, 90.02, 90.07 производят накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно сопоставлением совокупного дебетового оборота по субсчету 90.02, 90.07 и кредитового оборота по субсчету 90.01 определяют финансовый результат от продаж за отчетный месяц. Выявленную прибыль или убыток ежемесячно заключительными проводками списывают с субсчета 90.09 на счет 99 «Прибыли и убытки». Счет 90 «Продажи» ежемесячно закрывается и сальдо на отчетную дату не имеет.

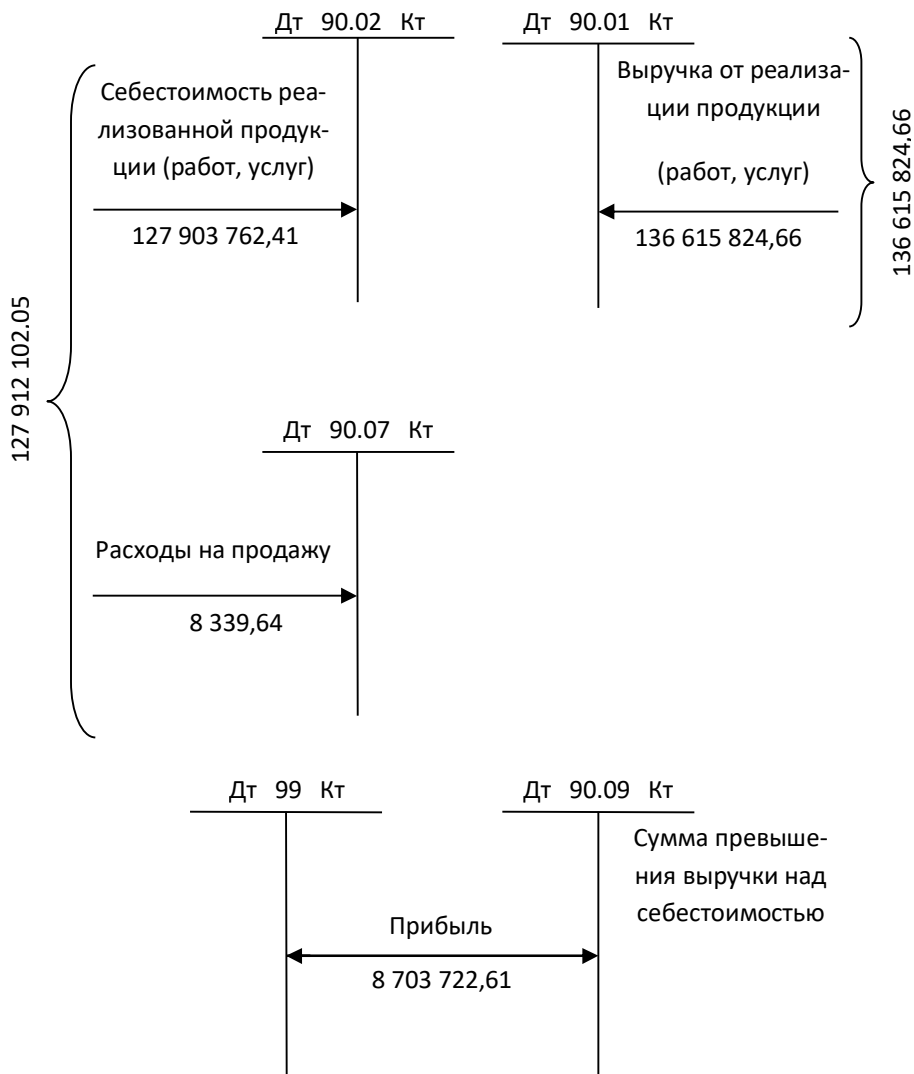


Рис. 3. Определение финансового результата по обычным видам деятельности

Схема определения финансового результата ООО «АвтоТех-Центр «Форд» за 2014 год представлена на рисунке 3.

Для определения финансового результата деятельности организации отдельно по каждому виду деятельности следует сопоставить

суммы выручки и себестоимости по субсчетам согласно видам деятельности.

Сопоставив сумму выручки и сумму расходов по деятельности, не облагаемой ЕНВД за 2008 год, по дебету субсчета 90.09 образуется сальдо, равное сумме убытка. Дебетовый остаток списывается в дебет счета 99 как убыток по деятельности, не облагаемой ЕНВД, равный 8 252 686,60 рублей.

Сумма выручки по деятельности, облагаемой ЕНВД, в 2014 году превысила сумму себестоимости реализованной продукции, выполненных работ, оказанных услуг. Таким образом, по деятельности, облагаемой ЕНВД, в 2014 году организация получила прибыль в сумме 16 956 409,21 рублей

Для обобщения информации о прочих доходах и расходах используют счет 91 «Прочие доходы и расходы». К данному счету открыты субсчета: 91.01 – «Прочие доходы», 91.02 – «Прочие расходы», 91.09 – «Сальдо прочих доходов и расходов». Учет прочих доходов и расходов так же ведут в разрезе видов деятельности:

- счет 91.01.1 – прочие доходы по деятельности, не облагаемой ЕНВД
- счет 91.01.2 – прочие доходы по деятельности, облагаемой ЕНВД
- счет 91.02.1 – прочие расходы по деятельности, не облагаемой ЕНВД
- счет 91.02.2 – прочие расходы по деятельности, облагаемой ЕНВД
- счет 91.01.3 – прочие доходы и расходы, подлежащие распределению.

Базой распределения прочих доходов и расходов по счету 91.01.3, как и для общехозяйственных расходов, является выручка от реализации продукции по видам деятельности.

В стоимость товара принимается цена, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация приобретает аналогичный товар. В 2014 году по результатам инвентаризаций оприходовано: материалов на сумму 29 762,25 рублей; товаров на сумму 74 503,89 рублей.

Так же в состав прочих доходов входит прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году – это суммы выручки, заниженной в прошлом году.

В январе 2014 года выявлено занижение суммы выручки по ремонту, выполненному в декабре 2013 года, на сумму 802,34 рублей. Ошибка произошла в результате того, что сервис-консультантом не

была включена стоимость работ по заказ-наряду. Заказчиком работы были оплачены авансовым платежом в полной стоимости.

Кроме того, в состав прочих доходов включены суммы завышенной задолженности перед поставщиками.

В январе 2014 года при проведении сверки взаиморасчетов между ООО «АвтоТехЦентр «Форд» и ООО «Автомобили мировых брендов» обнаружены ошибочно созданные операции по поступлению услуг на сумму 80 115,00 рублей. Документы поступления были созданы в октябре 2013 года. Сумма кредиторской задолженности списана как прочий доход:

В 2014 году прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году, составила 99 212,08 рублей – на сумму заниженного дохода по операциям реализации, 80 615,06 рублей – на сумму ошибочно завышенной кредиторской задолженности перед поставщиками.

По данным бухгалтерского учета в 2014 году списаны недостачи материалов и товаров, выявленные по результатам инвентаризаций на сумму 35 897,38 рублей.

В состав прочих расходов, подлежащих распределению, относятся так же списания недостач по результатам инвентаризации, если виновное в недостатке лицо установить не представляется возможным. По итогам проведения инвентаризации суммы окончательных недостач списывают в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» в корреспонденции со счетами 10 «Материалы», 41 «Товары для перепродажи». Суммы недостач, по которым установлены виновные лица, кредитуют в корреспонденции со счетом 73.02. Суммы недостач, по которым виновных лиц установить не представляется возможным, на основании приказа руководителя принимают на затраты организации, операция отражается бухгалтерской проводкой Дт 91.02.3 Кт 94.

По прочим доходам и расходам так же определяется финансовый результат.

Проведенные исследования бухгалтерского учета финансовых результатов и использования прибыли в ООО «АвтоТехЦентр «Форд» в целом дают картину соответствия бухгалтерского учета на предприятии нормативно-законодательным требованиям.

Однако стоит рассмотреть возможность изменения некоторых особенностей бухгалтерского учета финансовых результатов, исходя из особенностей метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, видов деятельности организации, а так же применяемых систем налогообложения.

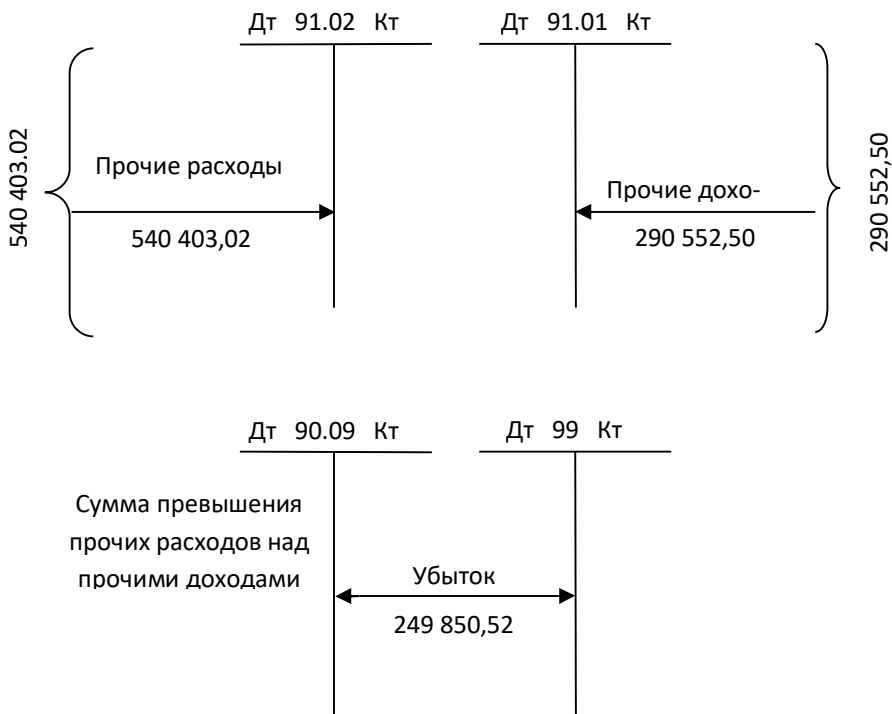


Рис. 4. Схема определения финансового результата по прочим операциям

В организации применяется метод учета затрат «Директ-костинг», при применении такого метода на счете 20 «Основное производство» формируется сокращенная себестоимость, то есть себестоимость продукции складывается только из условно-переменных затрат. Условно-постоянные затраты учитываются обособленно на счете 26 «Общехозяйственные расходы», которые в конце месяца списываются не на счет 20 «Основное производство», а на счет 90.02 «Себестоимость продаж».

Таким образом, себестоимость продукции, отраженная на счете 20 «Основное производство», в Отчете о финансовых результатах не выделяется отдельной строкой, а отражается вместе с условно-постоянными расходами, учитываемыми на счете 26 «Общехозяйственные расходы». В связи с этим, так как сумма общехозяйственных

расходов в Отчете о финансовых результатах входит в себестоимость продукции, сумма валовой прибыли отражается некорректно.

Для того, чтобы данные Отчета о финансовых результатах представляли наиболее ясную картину результатов деятельности предприятия, целесообразнее при закрытии счетов затрат сумму общехозяйственных расходов списывать с кредита счета 26 «Общехозяйственные расходы» в дебет счета 90.08 «Управленческие расходы»:

Тогда себестоимость продукции, отражаемая на счете 90.02, будет формироваться только из суммы условно-переменных затрат, что более приемлемо для метода учета затрат «Директ-костинг»:

Данные для расчета представлены в анализе счета 90.

В результате данные Отчета о финансовых результатах ООО «АвтоТехЦентр «Форд» за 2014 год изменятся следующим образом:

– себестоимость проданных товаров, работ, услуг, отражаемая по строке 020 Отчета равна:  $80\ 181\ 271,85 + 12\ 662\ 494,67 = 92\ 843\ 766,52$  рублей;

– сумма коммерческих расходов останется неизменной –  $8\ 339,64$  рублей;

– в строке 1040 отразится сумма управленческих расходов организации за отчетный период, она будет равна дебетовому обороту по субсчету 90.08 –  $35\ 059\ 995,89$  рублей.

Данный подход обеспечит более корректное формирование Отчета о финансовых результатах, а так же будет способствовать эффективности управленческого учета для финансово-экономического отдела организации.

На основании этого можно сделать вывод о том, что уровень условно-постоянных затрат достаточно высок, следует рассмотреть возможность снижения управленческих расходов организации, либо увеличения производственных мощностей, объемов продаж.

Кроме того, в результате изменений можно рассчитать долю условно-постоянных затрат и долю условно-переменных затрат в сумме выручки от продажи продукции.

Условно-постоянные затраты составляют 25,67 % от выручки:  
 $(35\ 060 + 8) \div 136\ 616 \cdot 100 = 25,67 \%$

Условно-переменные затраты составляют почти 70 % от выручки:

$92\ 844 \div 136\ 616 \cdot 100 = 67,96 \%$

Таким образом, следует отметить, что уровень переменных затрат так же достаточно высок, поэтому необходимо предпринять меры по снижению себестоимости продукции, например, проанализировать



окупаемость транспортно-заготовительных расходов, поиском товаров по более низким ценам.

Выделение условно-постоянных затрат от условно-переменных открывает массу возможностей для анализа, а, следовательно, для поиска путей повышения чистой прибыли организации.

По счету 20 «Основное производство» в организации включаются такие виды затрат:

- 1) основные сырье и материалы
- 2) топливо и энергия;
- 3) заработная плата основных рабочих;
- 4) отчисления от заработной платы.

В смету затрат по счету 26 «Общехозяйственные расходы» входят следующие виды затрат:

- амортизация зданий, инвентаря, машин и оборудования, нематериальных активов, прочих фондов, сооружений;
- аренда имущества, оборудования, площади;
- агентское вознаграждение;
- плата за воду, очистку стоков, электроэнергию, ГСМ, жилье, абонентная плата;
- расходы на канцтовары, визитные карточки, моющие средства и хозяйственные нужды;
- зарплата;
- комиссионные расходы;
- расходы на маркетинг и рекламу;
- расходы на доставку;
- расходы на ремонт оборудования;
- содержание и эксплуатация зданий, автотранспорта;
- образовательные услуги, информационное обслуживание;
- услуги по предоставлению нормативной документации, услуги нотариуса, банка, багажа, железной дороги, охраны, почты, связи, услуги по ведению реестра акционеров;
- таможенные сборы, услуги по декларированию, услуги по таможенному оформлению, удостоверение сертификата;
- отчисления на социальное страхование и страхование от несчастных случаев;
- расходы на спецодежду;
- расходы на суточные в пределах норм и сверх норм.

Таблица

*Группировка затрат для формирования производственной себестоимости*

<i>Группа затрат</i>	<i>Вид затрат</i>	<i>Связь с продукцией</i>
<b>Счет 20</b>		
основные сырье и материалы	переменные	прямая
топливо и энергия	переменные	прямая
заработная плата рабочих основного производства	переменные	прямая
отчисления от заработной платы	переменные	прямая
<b>Счет 26</b>		
амортизация зданий, инвентаря, машин и оборудования, нематериальных активов, прочих фондов, сооружений	постоянные	косвенная
аренда имущества, оборудования, площади	постоянные	косвенная
агентское вознаграждение	постоянные	прямая
плата за воду, очистку стоков, электроэнергию, ГСМ, жилье, абонементная плата	постоянные	косвенная
расходы на канцтовары, визитные карточки, моющие средства и хозяйственные нужды	постоянные	отсутствует
Зарплата директора	постоянные	отсутствует
комиссионные расходы( затраты на финансирование и осуществление инвестиций)	постоянные	отсутствует
расходы на маркетинг и рекламу	постоянные	косвенная
расходы на доставку	условно-переменные	косвенная
расходы на ремонт оборудования	постоянные	косвенная
содержание и эксплуатация зданий, автотранспорта	постоянные	косвенная
образовательные услуги, информационное обслуживание	постоянные	отсутствует
услуги по предоставлению нормативной документации, услуги нотариуса, банка, багажа, железной дороги, охраны, почты, связи, услуги по ведению реестра акционеров	постоянные	отсутствует
таможенные сборы, услуги по декларированию, услуги по таможенному оформлению, удостоверение сертификата	постоянные	отсутствует

отчисления на социальное страхование и страхование от несчастных случаев	постоянные	косвенная
расходы на спецодежду	условно-переменные	отсутствует
расходы на сурочные в пределах норм и сверхнорм	постоянные	отсутствует

Проанализировав данную таблицу, можно сделать вывод, о том, что себестоимость готовой продукции складывается из фактических затрат связанных с производством. Расходы отражаемые по счету 26 не влияют на величину себестоимости готовой продукции. Следовательно, учет выпуска готовой продукции ведется по неполной себестоимости.

### Список литературы

1. Баталова Т.Н., Черемисин И.А. Развитие управленческого учёта как информационной системы менеджмента компаний: исторический аспект // Теория и практика корпоративного менеджмента сборник научных статей. Пермь, 2016. С. 18-25.
2. Ивашкевич В.Б.. Управленческий учёт в информационной системе предприятия // Бухгалтерский учёт, №4, 2016.
3. Карпова Т.П. Управленческий учёт: Учебник для вузов. М.: Аудит, ЮНИТИ, 2008. 350с.
4. Ковалёв В.В., Соколов Я.В. Основы управленческого учёта. - СПб.: Лист, 2010.
5. Котова К.Ю., Шулепова Д.А. Исследование подходов к определению экономической, бухгалтерской и управленческой прибыли предприятия // Стратегическое и проектное управление: сборник статей. Пермский государственный национальный исследовательский университет. Пермь, 2015. С. 94-98.
6. Макальская Н.Н. Учет на предприятии, М., 2004.
7. Налоговый кодекс РФ. Доступ из справ.-прав. Системы «КонсультантПлюс».
8. Николаева С.А. Особенности учёта затрат в условиях рынка: система «Директ-костинг»: теория и практика. М.: Финансы и статистика, 2010.
9. Николаева С.А. Управленческий учет: проблемы адаптации к российской теории и практике // Бухгалтерский учет № 1, 2, 3. 1996.
10. Николаева С.А. Учет затрат на производстве: система «директ-костинг», М. 2003.

11. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99). Доступ из справ.-прав. Системы «Консультант-Плюс».

12. Хонгрэн Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учёт: управленческий аспект. Под. ред. Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 2005.

13. Шуремов Е.. Компьютерный учёт и консолидированная отчётность. // Экономика и жизнь, №15, 4, 2015.

14. Яругова А. Управленческий учёт (Management Account). Опыт экономически развитых стран. / пер. с польск. С.Н. Рогозиной, Г.И. Лебедевой. - М.: Финансы и статистика, 2010.

## **FORMATION AND DISTRIBUTION OF EXPENSES IN THE MODERN COMMERCIAL ORGANIZATIONS**

*Davtyan D.B., 1 year magistracy student of the Economy direction, «Accounting, Analysis and Audit» profile*

*Supervisor Pashchenko T.V., associate professor of accounting, audit and economic analysis, Cand.Econ.Sci., associate professor*

*Perm State University*

*Perm, Russia*

Accounting of costs of production and calculation of prime cost is one of the most important elements of work of accounts department today. In the conditions of market economy the enterprises for maintenance of efficiency of the activity and increase in competitiveness of products (goods, services) need to improve constantly not only the production technology, but also a control system as which possible tool the research of various methods of accounting of expenses can act.

***Keywords:*** *expenses, expenses, calculation of prime cost*

*А.А. Девяткова,  
студентка 2 курса магистратуры направления Экономика,  
профиль «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»  
Пермский государственный национальный  
исследовательский университет  
Пермь, Россия*

## **АНАЛИЗ РИСКОВ В АУДИТЕ В УСЛОВИЯХ РИСК-ОРИЕНТИРОВАННОГО ПОДХОДА**

В статье рассмотрена сущность анализа рисков в аудите в условиях риск-ориентированного подхода. Определены алгоритм процесса анализа рисков в аудите и его функции. Предложены риски, которые необходимо исследовать в процессе аудиторской проверки, чтобы оптимизировать и увеличить эффективность аудита.

*Ключевые слова:* аудит, риск, качество аудита

Развитие экономической науки способствовало формированию новых подходов к проведению аудита. Изменение методологии аудиторских проверок на современном этапе основывается на применении риск-ориентированного подхода. Риск-ориентированный аудит - это подход к проведению аудита, который направлен на выявление и оценку риска, и, как следствие, на концентрацию аудиторской работы в областях с более высоким потенциальным риском.

Происхождение термина «риск» восходит к греческим словам *ridsikon*, *ridsa* — утес, скала. В итальянском языке *risiko* — опасность, угроза; *risicare* — лавировать между скал. В англоязычную литературу слово «risk» пришло в середине XVIII в. из Франции как слово «*risque*» (рискованный, сомнительный).

В словаре Вебстера «риск» определяется как «опасность, возможность убытка или ущерба». В словаре Ожегова «риск» определяется как «возможность опасности» или как «действие наудачу в надежде на счастливый исход».

В рамках риск-ориентированного подхода к проведению аудита в данном исследовании внимание уделяется рискам хозяйственной деятельности предприятия. В литературе понятие данных рисков чаще всего определяется как вероятность случайного возникновения нежелательных убытков, потери предприятием части своих ресурсов, недополучения доходов или появления дополнительных расходов в резуль-

тате осуществления определенной производственной и финансовой деятельности.

Для предприятия риск – это вероятность потерь в будущем. Аудит же проводится по завершении проверяемого периода, поэтому аудитору важны риски, которые могли оказать свое влияние в прошлом, а именно, в проверяемом периоде.

Необходимость оценки риска может существовать в нескольких ситуациях:

- ситуация определенности: когда все результаты точно известны и определены однозначно;
- ситуация риска: когда возможен определенный набор альтернатив решения, при котором вероятность наступления каждого из вариантов можно определить статистически или экспертно;
- ситуация неопределенности: когда известно заранее, какие варианты решений будут осуществлены, и нет никаких сведений о вероятности их наступления.

Так как аудиторы проводят проверку завершившегося периода, они анализируют риски в условиях первой ситуации, когда последствия риска уже определены.

Таким образом, сущность анализа рисков в аудите в условиях риск-ориентированного подхода заключается в определении возможных рисков хозяйственно деятельности, влияющих на достоверность отчетности, в проверяемом периоде. Если риски существовали, то в дальнейшем проводилась оценка вероятности искажений отчетности вследствие влияния каждого возможного риска.

В условиях риск-ориентированного подхода для понимания процесса анализа рисков в аудите необходимо провести его сравнительный анализ с процессом управления рисками хозяйственной деятельности предприятия.

Данные процессы включают в себя следующие функции:

- планирование процесса;
- идентификация рисков;
- оценка рисков;
- реагирование на риски;
- контроль рисков.

В табл. 1 представлен сравнительный анализ данных процессов.

В соответствии МСА 315 (пересмотренный) «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения» в процессе проведения аудиторской проверки аудитор должен:

- выявлять риски на протяжении всего процесса изучения организации и ее окружения, включая средства контроля, относящиеся к этим рискам, путем анализа видов операций, остатков по счетам и раскрытия информации в финансовой отчетности;

*Таблица*

*Сравнительная таблица процессов анализа рисков в аудите и управления рисками хозяйственной деятельности предприятия*

<i>Процесс анализа рисков в аудите</i>	<i>Процесс управления рисками хозяйственной деятельности</i>
<b>Планирование процесса</b>	
включает определение плана управления рисками, а именно, распределение ролей и ответственности, определение критериев анализа каждого риска, пороги рисков (низкий, средний, высокий), время и бюджет	включает определение методов анализа рисков, критериев анализа риска, сбор необходимой информации
<b>Идентификация рисков</b>	
выявление рисков, способных повлиять на деятельность предприятия	выявление рисков, способных повлиять на достоверность отчетности предприятия
<b>Оценка рисков</b>	
оценка вероятности потерь или убытков вследствие влияния идентифицированных рисков на деятельность предприятия	оценка вероятности искажений вследствие влияния идентифицированных рисков на достоверность отчетности
<b>Реагирование на риск</b>	
разработка методов реагирования на риск	определение участков проверки, с большой вероятностью содержащих потенциальные искажения, которые могли бы повлиять на достоверность отчетности и планирование аудиторской проверки, а именно, разработка плана и программы аудита
<b>Контроль рисков</b>	
наблюдение за существующими рисками и идентификацию новых рисков	идентификация новых рисков в процессе дальнейшей аудиторской проверки

- оценить выявленные риски и определить, имеют ли они отношение в большей степени к финансовой отчетности в целом и могут ли они потенциально оказать влияние на многие предпосылки;

- установить соответствие между выявленными рисками и возможными ошибками на уровне предпосылок с учетом соответствую-

ющих средств контроля, которые аудитор намеревается протестировать;

- проанализировать вероятность искажения, включая возможность многочисленных искажений, а также вопрос о том, является ли потенциальное искажение настолько важным, что может привести к существенному искажению.

Учитывая вышерассмотренный процесс анализа рисков в аудите, следует отметить, что первые три пункта соответствуют функции идентификации рисков, последний пункт – оценке рисков, следовательно, ключевое место в процессе анализа рисков в аудите занимает идентификация и оценка рисков.

В ходе исследования были выявлены риски хозяйственной деятельности предприятия, которые могут оказать влияние на достоверность отчетности:

Производственные риски:

- риск невыполнения планов и обязательств по производству;
- риск увеличения материальных затрат;
- риск увеличения затрат на оплату труда;
- риск износа основных средств;

Торговые риски:

- риск изменения конъюнктуры рынка;
- риск, связанный с платежами от покупателей;
- риск несвоевременной поставки ресурсов;

Финансовые риски:

- риск снижения финансовой устойчивости;
- риск неплатежеспособности;
- риск снижения рентабельности;
- инвестиционные риски;
- валютный риск;
- налоговый риск;
- процентный риск;
- инфляционный риск.

Производственный риск – это вероятность убытков или дополнительных издержек, связанных со сбоями или остановкой производственных процессов.

Риск невыполнения планов и обязательств по производству подразумевает снижение намеченных объемов производства продукции вследствие снижения производительности труда, простоя оборудования, потерь рабочего времени, отсутствия необходимого количества исходных материалов, повышенного процента брака производимой продукции;



Риск увеличения материальных затрат возникает вследствие перерасхода материалов, сырья, топлива, энергии, а также за счет увеличения транспортных расходов, торговых издержек, накладных и других дополнительных расходов;

Риск увеличения затрат на оплату труда влечет рост фонда оплаты труда за счет превышения намеченной численности либо выплат более высокого, чем запланировано, уровня заработной платы отдельным сотрудникам;

Риск износа основных средств означает физический и моральный износ оборудования предприятий, вследствие чего снижение реальной стоимости данных активов;

Торговые риски связаны убытками или неполучением доходов из-за невыполнения одной из сторон своих обязательств по договору.

Риск изменения конъюнктуры рынка связан со снижением объемов реализации в результате падения спроса на рынке. Это может произойти вследствие действий прямых конкурентов, в связи с появлением на рынке товаров-заменителей, из-за снижения покупательской способности и т.д.;

Риски, связанные с платежами от покупателей возникают вследствие несвоевременного поступления платежей от покупателей (появление просроченной задолженности).

Финансовые риски связаны с вероятностью потерь финансовых ресурсов.

Риск снижения финансовой устойчивости - это риск неэффективной структуры капитала предприятия. Основной причиной возникновения риска является значительная доля заемных средств в структуре капитала.

Риск неплатежеспособности (или риск несбалансированной ликвидности) предприятия возникает вследствие снижения уровня ликвидности оборотных активов, порождающим несбалансированность положительного и отрицательного денежных потоков предприятия. К основным причинам относятся:

- рост объема просроченной дебиторской задолженности;
- невозможность получить краткосрочный банковский кредит для погашения кассовых разрывов и т.д.

Риск снижения рентабельности обусловлен снижением эффективности деятельности организации, в частности повышением уровня ее расходов и снижением уровня доходов.

Инвестиционный риск характеризует возможность возникновения финансовых потерь в процессе осуществления инвестиционной деятельности предприятия. В соответствии с видами этой деятельно-

сти разделяются и виды инвестиционного риска – риск реального инвестирования и риск финансового инвестирования;

В условиях инфляционной экономики инфляционный риск выделяется в самостоятельный вид финансовых рисков. Этот вид риска характеризуется возможностью обесценения реальной стоимости капитала, а также ожидаемых доходов от осуществления финансовых операций в условиях инфляции;

Процентный риск состоит в непредвиденном изменении процентной ставки на финансовом рынке (как депозитной, так и кредитной);

Валютный риск присущ предприятиям, ведущим внешнеэкономическую деятельность (импортирующим сырье, материалы и полуфабрикаты и экспортирующим готовую продукцию);

Налоговый риск проявляется как:

- вероятность введения новых видов налогов и сборов на осуществление отдельных аспектов хозяйственной деятельности;

- возможность увеличения уровня ставок действующих налогов и сборов;

- изменение сроков и условий осуществления отдельных налоговых платежей;

- вероятность отмены действующих налоговых льгот в сфере хозяйственной деятельности предприятия.

Появление риск-ориентированного аудита обуславливается необходимостью повышения эффективности (качества) применяемых в процессе аудита процедур. Выявление участков проверки с потенциальными искажениями позволяет увеличить выделяемые на них ресурсы за счет некоторого уменьшения ресурсов для менее проблемных областей. Анализ рисков позволяет сокращать объем аудиторских процедур, заключающихся в детальной проверке правильности сальдо и оборотов по счетам бухгалтерского учета.

### **Список литературы**

1. Авдийский В.И., Безденежных В.М. Риски хозяйствующих субъектов. М.: ИНФРА-М, 2016. 368 с.

2. Андрианова Ж.К., Баталова Т.Н. Современные направления анализа организации документооборота по бухгалтерскому учету // Развитие учетно-аналитической и контрольной системы в условиях глобализации экономических процессов: сборник научных статей под общей редакцией Т.Г. Шешуковой: Пермский государственный национальный исследовательский университет. Пермь, 2016. С. 137-142.

3. Городилов М.А. Развитие системы нормативно-правового регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации. М.: Финансы и статистика, 2009. 480 с.
4. Девяткова А.А., Пащенко Т.В. 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.
5. Пащенко Т.В. Бухгалтерский учет: трансформация назначения и содержания // Вестник Пермского университета. Серия «Экономика». Выпуск 3 (30). Пермь, 2016. С. 182-192.
6. Пащенко Т.В. Развитие принципов проведения судебно-бухгалтерской экспертизы // Экономика и предпринимательство. 2017. № 2, ч. 1 (79-1), ч. 2. С. 904-907.
7. Посохина А.В., Лихачева Е.Н. Развитие системы внутреннего контроля на современном этапе // Новая индустриализация и умная экономика: вызовы и возможности: материалы Пермского конгресса ученых-экономистов. Пермский государственный национальный исследовательский университет. Пермь.. 2015. С. 176-180.
8. Посохина А.В., Чурин Е.А. Особенности современного аудита учредительных документов и формирования уставного капитала // Экономика и предпринимательство. 2016. № 10-3 (75-3). С. 404-413.
9. Шевелев А.Е. Бухгалтерский учет в системе экономической безопасности предприятия. М.: Экономистъ, 2005. 222 с.

## **RISK ANALYSIS IN AUDIT IN THE CONDITIONS OF APPROACH RISK-ORIENTED**

*Devyatkova A.A., 2 year magistracy student of the Economy direction, «Accounting, Analysis and Audit» profile*

*Supervisor Pashchenko T.V., associate professor of accounting, audit and economic analysis, Cand.Econ.Sci., associate professor*

*Perm State University*

*Perm, Russia*

In article the essence of risk analysis in audit in conditions risk - the focused approach is considered. Are defined an algorithm of process of risk analysis in audit and its function. Risks which need to be investigated in the course of the audit inspection are offered to optimize and increase efficiency of audit.

**Keywords:** *audit, risk, quality of audit*

*А.В. Долгих,  
студентка 1 курса магистратуры направления Экономика,  
профиль «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»  
Пермский государственный национальный  
исследовательский университет  
Пермь, Россия*

## **УЧЕТ МАТЕРИАЛОВ В СТРОИТЕЛЬНОЙ ОРГАНИЗАЦИИ**

В данной статье рассмотрена система организации бухгалтерского учета материалов на каждой стадии их движения в строительной отрасли и раскрыты ее особенности. С помощью таких методов, как анализ, сравнение, обобщение на примере подразделения строительной организации были выявлены проблемные места организации системы учета товарно-материальных ценностей, предложены рекомендации по их решению.

***Ключевые слова:** материалы, товарно-материальные ценности, учет материалов на каждой стадии их движения, строительная отрасль, первичные документы, материальные отчеты*

Хозяйственная деятельность любого предприятия представляет собой производственный процесс, который подразумевает взаимосвязь средств труда, предметов труда и самого труда. К предметам труда относят материальные ресурсы, включающие «сырье, основные и вспомогательные материалы, комплектующие изделия и покупные полуфабрикаты, топливо, тара, запасные части, строительные и прочие материалы»[3].

Материалы являются частью материально-производственных запасов. Их *отличительными особенностями* является то, что они представляют собой оборотные активы со сроком полезного использования менее одного года; используются в производственном процессе в качестве сырья для изготовления готовой продукции; их стоимость полностью переносится на вновь созданный продукт.

Несомненно, строительство относится к высокоматериалоемким отраслям экономики. В зависимости от вида строительных объектов доля стоимости строительных материалов в сметной стоимости объекта строительства составляет до половины всех расходов, поэтому организация учета материалов на каждой стадии их движения требует особого внимания. К тому же учет материалов в строительной отрасли имеет свои отличительные особенности, что влияет на методику орга-

низации данного учета как с научной, так и с практической точки зрения. Отлаженная система учета материалов на всех стадиях движения позволяет формировать достоверную и своевременную учетную информацию, необходимую при обосновании и принятии эффективных управленческих решений.

Целью данного исследования является анализ системы бухгалтерского учета материалов в строительной организации (на примере СМУ-5 ПАО «Трест № 14»), а также выявление недостатков данной системы и разработка рекомендаций по их устранению.

Предметом исследования является организация системы учета материалов, объектом – строительное подразделение СМУ-5 ПАО «Трест № 14».

Система учета материалов организаций строительной отрасли не может существовать и развиваться без законодательно-нормативного регулирования. Нормативная база данной системы учета включает в себя следующие документы четырех уровней.

В учетной политике ПАО «Трест 14» отражены следующие пункты, касающиеся учета материалов [7]:

- Единица учета материалов;
- Порядок отражения в учете поступления МПЗ (по фактической себестоимости на балансовом счете 10);
- Порядок учета транспортно-заготовительных расходов (с использованием счетов 15 «Заготовление и приобретение материалов» и 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей»);
- Порядок учета материальных ценностей в пути;
- Порядок отражения ТМЦ, поступивших от разборки, демонтажа и пр. ликвидации ОС, ВНС, а также в результате оприходования излишков, выявленных при инвентаризации;
- Порядок реализации и прочего выбытия ТМЦ, поступивших на склад в результате разборки, демонтажа и прочей ликвидации ОС;
- Порядок учета тары;
- Порядок учета материалов, изготовленных собственными силами;
- Методика определения планово-расчетной цены;
- Способ оценки МПЗ при их выбытии (по средней себестоимости);
- Порядок расчета средней себестоимости МПЗ при их выбытии;

- Учет затрат по содержанию заготовительно-складского складского аппарата;
- Порядок учета приобретенных книг, брошюр и пр. изданий;
- Порядок учета спецодежды;
- Порядок погашения стоимости спецодежды;
- Забалансовый учет специальной оснастки, переданной в эксплуатацию.

Рассмотрим подробнее особенности учета материалов на каждой стадии их движения в строительной отрасли.

На стадии приобретения материальных ресурсов возникает необходимость оформления следующих документов:

- Договора поставки;
  - Дополнительных соглашений к договору;
  - Спецификаций к договору, где указываются наименование поставляемых товаров, объем поставки, цена товаров, общая сумма поставки. Также оговорены условия и порядок оплаты, срок поставки, место и адрес передачи товара, силами и за счет кого осуществляется доставка товара.
  - Счетов-фактур, ТОРГ-12 или универсального передаточного документа;
  - Сертификатов и иных аналогичных документов, подтверждающих качество приобретаемых материалов.
  - Доверенностей формы № М-2 и М-2а на материально-ответственных лиц (МОЛ) для получения товарно-материальных ценностей, где указывается срок действия доверенности, наименование поставщика, перечень ТМЦ, подлежащих к получению.
- Ниже представлены первичные документы, оформляемые при поступлении товарно-материальных ценностей (табл. 2).

*Таблица 1*

*Перечень первичных документов по поступлению материальных запасов*

<i>№ формы</i>	<i>Название формы</i>	<i>Назначение документа</i>	<i>СМУ-5 ПАО «Трест № 14»</i>
М-2, 2а	Доверенность	Предназначено для оформления права отдельного лица выступать доверенным лицом предприятия при получении товарно-материальных ценностей.	Применяется
М-4	Приходный	Предназначен для оприходова-	Не применя-

<i>№ формы</i>	<i>Название формы</i>	<i>Назначение документа</i>	<i>СМУ-5 ПАО «Трест № 14»</i>
	ордер	ния материалов, которые поступили от поставщиков или из переработки. Заполняется при отсутствии расхождении с документами поставщика, а также при оприходовании запасов из переработки, используется для оперативного учета на складах, аналитического и синтетического учета поступления запасов.	ется
1-Т	Товарно-транспортная накладная	Предназначена для учета поставок материалов и расчетов по их перевозке автотранспортом. Используются для количественного и качественного учета материалов.	Применяется
М – 7	Акт о приемке материалов	Применяется для оформления приемки МПЗ, которые имеют количественные и качественные расхождения с данными в сопроводительных документах поставщика, а также при приемке материалов, которые поступили без документов.	Не применяется
М-35	Акт об оприходовании материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений	Используется для оформления оприходования материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений, пригодных для использования при производстве работ.	Применяется

В подразделении ПАО «Трест 14» не оформляется приходный ордер. Оприходование материалов осуществляется на основе счетов-фактур, ТОРГ-12 или универсального передаточного документа сразу на объект строительства. В документах указывается, какому материально-ответственному ставится в подотчет данные материалы и на какой объект. Далее собираются подписи МОЛ, подтверждающих их согласие. Аудиторские проверки не показали каких-либо нарушений в таком способе организации оприходования материалов.

Согласно учетной политике организации, материалы принимаются к учету по фактической себестоимости, которая включает в себя стоимость материалов по договорным ценам, транспортно-заготовительные расходы (ТЗР), расходы по доведению материалов до состояния, в котором они пригодны к использованию в предусмотренных целях [7].

Материалы отражаются на синтетическом счета 10 «Материалы», который имеет следующие субсчета:

1. Сырье и материалы
  2. Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали
  3. Топливо
  4. Тара и тарные материалы
  5. Запасные части
  6. Прочие материалы
  7. Материалы, переданные в переработку на сторону
  8. Строительные материалы
  9. Инвентарь и хозяйственные принадлежности
  10. Материалы спец. назначения на складе
  11. Материалы спец. назначения в эксплуатации
  - 11.1 Спецодежда в эксплуатации
  - 11.2 Спецоснастка в эксплуатации
- В СМУ-5 ПАО «Трест 14»:

- на счет 10.1 приходятся материалы по местам хранения (указывается строительный объект и МОЛ (мастера и прорабы), также существует складское хранение основных материалов).

- на счете 10.3 отражаются горюче-смазочные материалы, потребляемые при эксплуатации транспортной техники (МОЛ является главный механик).

- на счете 10.5 собираются запасные части, приобретаемые для ремонта ОС (МОЛ является главный механик).

- на счете 10.6 отражаются канцелярские товары (МОЛ является менеджер по персоналу).

- на счете 10.8 собираются материалы, используемые для ремонта бытовок (МОЛ является главный механик).

- на счете 10.9 приходится инвентарь и хозяйственные принадлежности, которые предназначены для организации строительно-монтажных работ (например, лопаты, грабли, мешки для мусора, топоры и т. д.). При этом материалы такого рода изначально приходятся на склад. Затем оформляется требование-накладная на внутреннее пе-



ремещение материалов по форме М-11 от кладовщика материально-ответственному лицу (мастерам, прорабам).

- на счете 10.10 осуществляется учет спецодежды, находящейся на ответственном хранении у кладовщика на складе.

- на счете 10.11.1 отражается спецодежда, выданная работникам филиала.

Материалы могут поступать как от поставщиков, так и от других подразделений ПАО «Трест 14». Такие операции проводятся через счет 79 «Внутрихозяйственные расчеты» субсчет 2 «Расчеты по текущим операциям» и оформляются накладной на отпуск материалов на сторону по форме М-15.

Ниже представлены типичные бухгалтерские записи, возникающие при поступлении материалов (табл. 3).

Таблица 2

Отражение в учете поступления материалов

<i>Корреспонденция счетов</i>		<i>Содержание операции</i>
<i>Дебет</i>	<i>Кредит</i>	
10.1 по местам хранения	60	Оприходование материалов от поставщиков
19	60	Отражен НДС по поступившим материалам
10	79.2	Оприходование материалов, поступивших от других подразделений
79.2	10	Переданы материалы другому подразделению

Как было уже сказано, внутреннее перемещение материалов со склада материально-ответственным лицам, между местами хранения оформляется требованием-накладной по форме М-11.

Принимая первичные документы от материально-ответственных лиц, подтверждающие совершение операций по движению товарно-материальных ценностей, бухгалтер обязан проверить их по существу совершенных хозяйственных операций, удостовериться в правильности и полноте заполнения всех реквизитов, подлинности подписей должностных лиц.

В результате оприходования материалов, поступивших в отчетном периоде, формируется материальный отчет (рис. 1), который утверждается главным инженером, бухгалтером и начальником ПТО. В нем указываются остатки ТМЦ на начала отчетного месяца, приход от поставщиков и при внутреннем перемещении, расход материалов и

остатки на конец отчетного периода. Данные имеют как количественное, так и стоимостное выражение.

Списание материалов в строительной отрасли имеет свои специфические особенности, так как учет таких ТМЦ начинается уже при составлении проектно-сметной документации, в которой закладываются нормы и (или) нормативы их расхода.

Согласно учетной политике, при выбытии материалы оцениваются по средней себестоимости, которая рассчитывается по взвешенной оценке (исходя из среднемесячной фактической себестоимости) [7]. Здесь возникает проблема оприходования однородных материалов от различных поставщиков по разным ценам, в результате чего происходит завышение или занижение стоимости ТМЦ. Передача материалов на сторону может осуществляться не по достоверным ценам.

Основанием для списания материалов на себестоимость строительно-монтажных работ и сопоставления фактического расхода строительных материалов на выполненные работы с расходом, определенным по производственным нормам, служит отчет по форме № М-29 – отчет о расходе материалов в строительстве [6]. Такой отчет открывается отдельно на каждый объект строительства и ведется начальником участка (прорабом) и мастерами в течение года с применением необходимого количества вкладных листов.

Отчет о расходе материалов составляется на основании:

– Утвержденных производственных норм расхода материалов на единицу измерения объема конструктивного элемента или вида работ;

– Сметных расчетов на объекты строительства:

- Журналов выполненных работ (по форме № КС-6а).

Отчет по форме № М-29 состоит из двух разделов:

раздел 1 – «Нормативная потребность в материалах и объемы выполненных работ»;

раздел 2 – «Сопоставление фактического расхода основных материалов с расходом, определенным по производственным нормам» [8].

Перечень основных материалов (конструкций и изделий), по которым показывается расход по нормам, разрабатывается строительной организацией и утверждается Генеральным директором.

Отчет утверждаю

Гл. инженер \_\_\_\_\_  
 Бухгалтер \_\_\_\_\_  
 Начальник ПТО \_\_\_\_\_

30 Апрель 2017 г.

Материальный отчет за Апрель 2017 г. счет 10.1

Код	Наименование	Ед. изм.	Цена	Вх. сальдо		Приход				Итого для описания	Расход				Исх. сальдо		
				Кол-во	Сумма	от поставщиков		внутренн. перем.			на производство		внутренн. перем.		Кол-во	Сумма	
						Кол-во	Сумма	Кол-во	Сумма		Кол-во	Сумма	Кол-во	Сумма			
<b>по месту хранения Менжинского 53а(Касимов) по материалам</b>																	
008038	Бентонитовый мат.	м2	249.89	23	8,022.32					23						23	8,022.32
005994	Бикрост	м2	72.53	5	362.63					5						5	362.63
006116	Кирпич М-150	т.шт.	8,844.08			6,480	56,013.64			6,480	1,080	9,336.61				5,400	46,678.03
008170	Мастика жидкая красная	кг	330.54	150	49,581.36					150						150	49,581.36
008171	Мастика жидкая черная	кг	330.54	150	49,581.36					150						150	49,581.36
007296	Металлоконструкции окраш.	т	68,904.17	1,805	124,372.03					1,805						1,805	124,372.03
005697	пгс	т	277.14	3102.500	859,829.99					3102.500						3102.500	859,829.99
008163	Поддоны /4е риндшастройкерамика /250-00/	шт	250.00	9	2,250.00					9	9	2,250.00					
008175	Поддоны/ООО "ЧСК/250-00/	шт	250.00	43	10,750.00	18	4,500.00			61	3	750.00	43	10,750.00		15	3,750.00
006570	Сетка кладочная/кг/	кг	54.39	181,530	9,873.15					181,530						181,530	9,873.15
005716	ФБС 12-4-3-Т блоки/0,127/	м3	3,362.99	0,127	427.10					0,127						0,127	427.10
005710	ФБС 12-4-6-Т блоки/0,265/	м3	3,363.00	4,245	14,275.93					4,245						4,245	14,275.93
005707	ФБС 9-4-6-Т блоки/0,195/	м3	3,362.97	7,849	26,395.94					7,849						7,849	26,395.94
008182	Щебень горных пород	т	906.78	804,700	729,685.60	296,780	269,095.93			1,101,480						1,101,480	998,781.53
ИТОГО:				4482,756	1,885,407.40	321,240	329,609.57			480,396	13,080	12,335.61	43	10,750.00	4747,916	2,151,931.36	

Материально ответственное лицо \_\_\_\_\_ // \_\_\_\_\_  
 (должность) (подпись) (расшифровка подписи)

Рис. 1 Материальный отчет

Данные о нормативной потребности в материалах заполняются производственным отделом (ПТО) на основе проектно-сметной документации перед началом производства работ, информацию о выполненных объемах работ и расходе материалов заполняются прорабами и мастерами, которые соотносят данные материального отчета и отчета по форме № М-29.

Количество материалов, списываемых на себестоимость строительно-монтажных работ, утверждается главным инженером.

Для проверки отчет ежемесячно представляется в ПТО и бухгалтерию до 20-го числа месяца, следующего за отчетным.

ПТО проверяет в отчете правильность определения прорабами и мастерами расхода основных материалов по нормам и выполненный объем работ, а также объяснения МОЛ о причинах экономии или перерасхода материалов, если они имели место в отчетном периоде. Бухгалтерия - правильность данных о фактическом расходе материалов, осуществляет функции по предотвращению списания материалов в размерах, превышающих нормы, а также необоснованного списания ТМЦ на потери.

После проверки ПТО и бухгалтерии отчета главный инженер утверждает отчет, где указывается количество материалов, подлежащих списанию на себестоимость строительно-монтажных работ [6].

Перерасход материальных ресурсов в строительстве можно классифицировать как:

- в пределах норм естественной убыли;
- сверх норм.

Нормы естественной убыли регламентируются законодательством РФ. Такие потери материалов относят на затраты организации. Если же перерасход возник в результате действий материально-ответственных лиц, то в таком случае затраты могут относиться на счет виновного по усмотрению начальника.

При отпуске материалов подразделениям предприятия, расположенным на другой территории, или сторонним организациям оформляется накладная на отпуск материалов на сторону (форма № М-15). Накладную выписывают в двух экземплярах на основании договоров, требований-накладных и предъявления получателем доверенности на получение груза.

Другая особенность строительной отрасли состоит в том, что в ходе строительно-монтажных работ используется значительное количество различных однородных материальных ценностей, таких как цемент, песок, гпс, щебень, гвозди и т.п. Отпуск такого рода матери-

альных ценностей разрешено оформлять актом инвентаризации, проводимой рабочей комиссией организации на определенную дату. При этом количество ценностей, отпущенных в производство, определяют расчетным путем как разницу между остатком ценностей на начало отчетного периода с учетом их поступления в этом периоде и количеством ценностей, выявленных в результате их инвентаризации.

Ниже представлены первичные документы, оформляемые при выбытии материалов (табл. 4).

Таблица 3

*Первичные документы на отпуск материалов*

№ формы	Название формы	Назначение документа	СМУ-5 ПАО «Трест №14»
М-8, 8-а, 9, 9-а	Лимитно - заборная карта	Предназначена для отпуска материалов, которые систематически потребляются при изготовлении продукции, а также для текущего контроля за соблюдением лимитов отпуска материалов. Используется для оперативного учёта на складе, аналитического и синтетического учёта отпуска материалов в рамках утверждённого лимита.	Не применяется, так как выполняемые виды работ разнообразны и по объему, и по характеру выполнения
М-11	Накладная – требования на отпуск (внутреннее перемещение) материалов	Применяется для учета движения материалов внутри предприятия, Используется для оперативного учета на складах, аналитического и синтетического учета движения материалов в бухгалтерии.	Применяется при внутреннем перемещении и при отпуске материалов в производство
М-15	Накладная на отпуск материалов на сторону	Применяется для оформления отпуска материалов производственным единицам, объединениям или сторонним организациям.	Применяется
М-23	Акт о расходовании давальческих материалов	Применяется для оформления затрат материалов открытого хранения, которые принадлежат заказчику, или расходуются строительной или монтажной организацией.	Не применяется, так как подразделение использует собственные материалы
МБ-7	Ведомость учета выдачи спец-	Применяется для учета выдачи спецодежды, спецобуви и предохранительных приспособлений работ-	Применяется

	одежды, спецодежды и предохранительных приспособлений	никам в индивидуальное пользование.	
МБ-8	Акт на списание малоценных и быстроизнашивающихся предметов	Применяется для оформления списания изношенных и непригодных для дальнейшего использования малоценных и быстроизнашивающихся предметов.	Применяется при списании инвентаря, хоз. принадлежностей, спецодежды, пришедшей в негодность

При учете материально-производственных запасов могут возникать расхождения между фактическими остатками и данными бухгалтерского учета. Поэтому для обеспечения достоверности учетных данных необходимо проводить инвентаризацию МПЗ.

Руководители предприятий самостоятельно определяют порядок проведения инвентаризации (количество проверок в отчетном году, даты их проведения, перечень проверяемых предметов при каждой из них, и т.д.). При этом в методических указаниях по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов определены случаи обязательного проведения инвентаризации.

Для осуществления инвентаризационной проверки в организации создается инвентаризационная комиссия, в состав которой входят представители администрации, сотрудники бухгалтерии, другие специалисты (юристы, инженеры, экономисты, техники и т.д.). Также в нее могут быть включены представители службы внутреннего аудита организации и/или независимых аудиторских организаций.

Согласно итогам проведения инвентаризаций и проверок принимаются соответствующие управленческие решения по устранению недочетов в хранении и учете ТМЦ и возмещению материального ущерба.

Таким образом, была рассмотрена система организации учета материалов в строительной организации (на примере СМУ-5 ПАО «Трест 14»). Выявим недостатки ее организации, выработаем рекомендации по ее совершенствованию.

Во-первых, встречаются многочисленные случаи нарушения условий спецификаций к договору поставки, а именно сроков поставки материалов, в результате чего возникает необходимость переформлирования данных документов. Это связано с рядом аспектов: низким уровнем

нем дисциплины, отсутствием четкого планирования в проведении работ, а, соответственно, и отсутствием четкой организации поставки ресурсов. Необходимо организовать работу снабженческого отдела таким образом, чтобы поставки МПЗ осуществлялись в строго оговоренные сроки, обеспечивалась минимизация незапланированных закупок, не происходило затоваривание складов. Для достижения данной цели используют специализированные программы, которые учитывают особенности строительной отрасли.

Во-вторых, необходимо применение усовершенствованной программы ведения бухгалтерского учета. В настоящее время существуют сбои в системе 1С, программистами не отлажена система учета спецодежды. При выдаче спецодежды сотрудникам некоторая часть попадает на балансовый счет 10.11.1 и числится на конкретном рабочем, другая часть списывается на забалансовый счет «СЦО». На счете «СЦИ» накапливается амортизация. Много в организации бухгалтерского учета зависит от работы программистов, что усложняет работу бухгалтера.

В-третьих, в настоящее время складской учет материалов ведется кладовщиками вручную по карточкам складского учета, что требует больших трудозатрат. В конце каждого месяца данные склада сверяются с данными бухгалтерского учета. Для этого кладовщику каждый раз приходится ездить в головной офис, что обуславливает дополнительные расходы.

Более широкое внедрение компьютерного учета в процесс оформления первичных документов может являться одним из наиболее эффективных путей совершенствования первичного учета. С этой целью необходимо автоматизировать складской учет в СМУ-5 ПАО «Трест 14», что позволит механизировать обработку информации о внутреннем перемещении материальных запасов, понизить вероятность ошибок при перенесении информации из первичных документов в регистры бухгалтерского учета, а также сократить количество первичной учетной документации, что, в свою очередь, будет способствовать повышению точности и оперативности учета движения материальных ценностей на предприятии.

Следующая проблема состоит в следующем: инструменты, стоимость которых составляет менее 100 тысяч, находящиеся в эксплуатации и числящиеся на конкретном материально-ответственном лице, в бухгалтерском учете подразделения числятся на забалансовом счете «СЦО» вместе со спецодеждой, что затрудняет сложность ведения контроля. Также данный момент учета не оговаривается в учетной политике предприятия. Необходимо внесение дополнений в учетную

политику Главным бухгалтером по организации четкой системы учета инструментов для обеспечения контроля за их состоянием и движением.

В рассматриваемом подразделении было обнаружено затоваривание склада. Некоторые виды материалов не имеют движения уже на протяжении длительного периода, что обуславливает дополнительные расходы на их хранение. При этом многие МПЗ при длительном складском хранении теряют свои свойства и характеристики, что затрудняет их дальнейшее использование при выполнении строительно-монтажных работ. Необходимо организовать мониторинг складских остатков снабженческим отделом, выявленные излишки реализовывать другим подразделениям или сторонним организациям.

Таким образом, организация системы учета материалов в строительной отрасли требует особого внимания, так как материальные расходы составляет значительную часть сметной стоимости объекта строительства. Для принятия эффективных управленческих решений требуются достоверные данные отчетности. Устранение выявленных недостатков организации системы учета позволит оптимизировать работу отделов филиала, снизить трудозатраты по ведению учета материалов в подразделении строительной организации.

### **Список литературы**

1. Альбом унифицированных форм первичной учетной документации учета материалов
2. Бережко Е. Учет ТМЦ в строительной организации. URL: <http://digest.wizardsoft.ru/consultation/consult-financial/uchet-tmts-v-stroitelnoj-organizatsii-2012-12-01> (дата обращения: 25.04.2017)
3. Верников В.А. Учет строительных материалов. URL: <https://www.audit-it.ru/articles/account/assets/a11/781507.html> (дата обращения: 25.04.2017)
4. Кондраков Н.П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет: учебник. Москва: Проспект, 2012. 504 с.
5. Котова К.Ю., Сергеева Ю.А. Об организации документооборота в России и за рубежом // ИТпортал. 2017. № 1 (13). С. 9.
6. Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов. Утв. приказом Минфина России от 28.12.2001 № 119н
7. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 03.04.2017) (с изм. и доп., вступ. в силу с 07.04.2017)



8. О бухгалтерском учете. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ
9. Пашенко Т.В. Бухгалтерский учет: трансформация назначения и содержания // Вестник Пермского университета. Серия «Экономика». Выпуск 3 (30). Пермь, 2016. С. 182-192.
10. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01». Утв. приказом Минфина России от 09.06.2001 № 44н
11. Постановление Правительства РФ от 12.11.2002 № 814 (ред. от 26.03.2014) «О порядке утверждения норм естественной убыли при хранении и транспортировке материально-производственных запасов».
12. Приказ Минфина РФ от 26.12.2002 № 135н (ред. от 24.12.2010) «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды».
13. Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н (ред. от 08.11.2010) «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению».
14. Трудовой кодекс Российской Федерации от 30.12.2001 № 197-ФЗ (ред. от 03.07.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2017).
15. Учетная политика ПАО «Трест № 14» для целей бухгалтерского и налогового учета». Утв. приказом руководства ПАО «Трест № 14» от 30.12.2016 № 346
16. Чижова Л.П., Кеменов А.В. Учет материалов в строительстве. URL: <http://alt-x-narod.ru/5Torgov/0612ums.htm> (дата обращения: 26.04.2017)

## ACCOUNTING OF MATERIALS IN A CONSTRUCTION ORGANIZATION

**Dolgikh A.V.**, *1 year magistracy student of the Economy direction, «Accounting, Analysis and Audit» profile*

**Supervisor Pashchenko T.V.**, *associate professor of accounting, audit and economic analysis, Cand.Econ.Sci., associate professor  
Perm State University  
Perm, Russia*

This article describes the system of organization of accounting of the materials at each stage of their movement in the construction industry and reveals its peculiarities. By using such methods as analysis, comparison, generalization on the example of unit construction organization had identified the problem areas of the organization accounting system of inventory, and proposed recommendations for their solution.

**Keywords:** *materials, inventory items, accounting of materials at each stage of their movement, the construction industry, primary documents, material reports*

*Р.М. Дюкина,  
студентка 2 курса магистратуры направления Экономика,  
профиль «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»*

*Т.Г. Шешукова,  
профессор кафедры учета, аудита и экономического анализа,  
д.э.н., профессор  
Пермский государственный национальный  
исследовательский университет  
Пермь, Россия*

## **РАЗВИТИЕ МЕТОДИКИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ГОСУДАРСТВЕННЫХ ЗАКУПОК В БЮДЖЕТНЫХ УЧРЕЖДЕНИЯХ**

В статье рассмотрены специфические особенности, связанные с учетом государственных закупок бюджетными учреждениями: учет обеспечения заявки и исполнения контракта, штрафных санкций, учет исполнения обязательств. Также определены основные недостатки учета бюджетных учреждений, которые представляют собой несоответствия учетных данных информации, полученной контрактной службой учреждений. Предложена методика учета государственных закупок, которая соответствует данным, размещенным на сайте единой информационной системы в сфере закупок.

***Ключевые слова:** государственные закупки, учет обязательств, обеспечение заявки, обеспечение контракта*

Бюджетная система является важным элементом государственного регулирования экономики и перераспределения национального дохода. При этом ее основным инструментом выступает контрактная система, поскольку именно путем осуществления государственных закупок бюджетными учреждениями реализуются государственные функции в различных сферах.

В то же время обеспечение экономического роста экономики страны осуществляется за счет эффективности управления отдельными хозяйствующими субъектами. Необходимой составляющей процесса управления организациями является учет, который обеспечивает информационную базу процесса принятия эффективных управленческих решений. В этой связи учету государственных закупок отводится важное значение.

В настоящее время в научной литературе недостаточно исследован учет государственных закупок. Однако учет приобретаемых то-

варов, работ, услуг за счет субсидий, предоставленных из бюджетов бюджетной системы Российской Федерации и иных средств, имеет свои особенности, на которые стоит акцентировать внимание.

Первое, что отличает учет государственных закупок от других объектов учета в бюджетных учреждениях, это наличие обеспечения заявки на участие в конкурентной процедуре и обеспечения исполнения контракта. При проведении конкурсов и аукционов, заказчик, в качестве которого выступает бюджетное учреждение, устанавливает требование к обеспечению заявок на участие в них. Обеспечение заявки – это юридическая мера, которая служит гарантией участия потенциального поставщика в закупке, достоверности предоставляемой им информации и его заинтересованности в заключении контракта.

Кроме того учреждение, как заказчик, устанавливает требование об обеспечении исполнения практически всех контрактов. Исключением являются некоторые виды контрактов, заключаемые с единственным поставщиком. Обеспечение исполнения обязательств по контракту – это юридические меры, которые служат гарантией того, что приобретаемые товары, работы и услуги будут поставлены надлежащего качества, в соответствующем объеме и в назначенные сроки, либо выражают ответственность участника закупки за неисполнение контракта.

Обеспечение заявки и исполнение контракта может обеспечиваться:

- внесением денежных средств;
- предоставлением банковской гарантии.

Таким образом, при проведении закупок у учреждения возникает необходимость вести бухгалтерский учет обеспечения, за исключением средств, внесенных в качестве обеспечения заявок при проведении электронных аукционов. По своей сути данные средства выступают в качестве залога, поскольку не могут быть использованы учреждением на собственные нужды, а должны быть возвращены исполнителю (поставщику), соответственно, они учитываются как средства, находящиеся во временном распоряжении.

Данные операции отражаются как «Поступление денежных средств учреждения» («Выбытие денежных средств учреждения») в корреспонденции со счетом «Увеличение (уменьшение) кредиторской задолженности по средствам, полученным во временное распоряжение», и, одновременно, на забалансовом счете 17 «Поступления денежных средств на счета учреждения» (или на счете 18 «Выбытие денежных средств со счета учреждения»).

Что касается банковской гарантии, то средства, полученные в качестве обеспечения, подлежат учету на забалансовом счете 10 «Обеспечение исполнения обязательств». При этом дата постановки на забалансовый учет является дата ее предоставления. Выбытие банковской гарантии отражается на дату прекращения обязательства, в обеспечение которого она выдана (на дату исполнения контрагентом обязательств, обеспеченных гарантией, или на день исполнения гарантом требований бенефициара об уплате денежной суммы в связи с нарушением принципалом обязательства, в обеспечение которого была выдана гарантия).

Следующий момент, на который стоит обратить внимание, это удержание обеспечения. На практике возникают ситуации, когда денежные средства, перечисленные в качестве обеспечения, становятся собственностью государства, то есть они не возвращаются поставщику. Удержание суммы удовлетворения требований учреждений при нарушении условий контракта из поступивших сумм задатков и залогов, в том числе в обеспечение заявок на участие в конкурсе (исполнения контрактов), отражается по дебету счета 330401830 «Уменьшение кредиторской задолженности по средствам, полученным во временное распоряжение» и кредиту счета 330406730 «Увеличение расчетов с прочими кредиторами».

После того как сумма ущерба по данным бухгалтерского учета удержана из суммы обеспечения – из средств во временном распоряжении, еще остаются денежные средства на счете 3 20111 610 «Выбытие денежных средств учреждения». Они должны быть каким-то образом направлены в состав средств от приносящей доход деятельности. В нормативных актах отсутствует описание данной операции, но описана похожая ситуация, отражение которой приведено в табл. 1.

*Таблица 1*

*Отражение хозяйственных операции по списанию денежных средств, полученных во временное распоряжение*

<i>Содержание операции</i>	<i>Дебет</i>	<i>Кредит</i>
Зачисление полученных во временное распоряжение средств в состав собственных средств	3 30406 830 «Уменьшение расчетов с прочими кредиторами»	3 20111 610 «Поступления денежных средств учреждения на лицевые счета в органе казначейства»
Отнесение невостробованной задолженности в течение срока исковой давности на	20 «Задолженность, невостробованная кредитора-	

забалансовый счет	ми»	
Отражение выбытия денежных средств с забалансового счета		18 «Выбытие денежных средств со счета учреждения» (к счету 3 20111 610)

Соответственно, после того как средства во временном распоряжении по данным учета списаны со счета 3 20111 610 «Поступления денежных средств учреждения на лицевые счета в органе казначейства» для зачисления в состав собственных доходов, должно быть отражено в учете их поступление на счет 2 20111 510 «Поступления денежных средств учреждения на лицевые счета в органе казначейства» проводкой, которая представлена в табл. 2.

Таблица 2

*Отражение хозяйственных операции по поступлению денежных средств в состав собственных средств*

<i>Содержание операции</i>	<i>Дебет</i>	<i>Кредит</i>
Зачисление денежных средств, полученных во временное распоряжение, в состав собственных средств бюджетного учреждения	2 20111 510 «Поступления денежных средств учреждения на лицевые счета в органе казначейства»	2 30406 730 «Увеличение расчетов с прочими кредиторами»
Зачисление денежных средств на забалансовый счет	17 «Поступления денежных средств на счета учреждения» (к счету 2 20111 140)	

Следующий аспект, на который акцентируем внимание, это учет принимаемых обязательств при осуществлении закупки конкурентными способами (приведено в табл. 3).

Таблица 3

*Отражение хозяйственных операций по принятию обязательств по контракту при проведении конкурентных способов осуществления закупок*

<i>Содержание операции</i>	<i>Дебет</i>	<i>Кредит</i>
Принятие обязательств в размере начальной максимальной цены контракта, указанной в извещении об осуществлении закупок, опубликованном на сайте единой информационной системы в сфере закупок	0 50600 000 "Право на принятие обязательств"	0 50207 000 «Принимаемые обязательства»
Принятие обязательств по заклю-	0 50207 000	0 50201 000

ченному контракту	«Принимаемые обязательства»	«Принятые обязательства»
Отражение экономии средств, полученной в виде разницы между начальной максимальной ценой контракта и ценой контракта, заключенного по результатам проведения конкурентного способа осуществления закупки	0 50207 000 «Принимаемые обязательства»	0 50600 0000 «Право на принятие обязательств»

Однако имеются ситуации, когда не существует однозначного подхода отражения в учете. Так в литературе отсутствует понятие того, каким образом в учете следует отражать признание несостоявшейся проведения конкурентной процедуры в случаях:

- при отказе победителя конкурентной процедуры от заключения контракта;
- признание процедуры несостоявшейся;

На наш взгляд, целесообразно использование методики «красное сторно». Поскольку в данной ситуации у бюджетного учреждения исчезает право на принятие данных обязательств. В этом случае сторнируется сумма по дебету счета 0 50600 000 «Право на принятие обязательств» и по кредиту счета 0 50201 000 «Принятые обязательства»

На практике также возникают ситуации увеличения или уменьшения цены контракта по согласованию сторон после завершения конкурентной процедуры в соответствии с нормами законодательства. Если в случае увеличения цены контракта, делается дополнительная проводка на сумму увеличения цены, то в случае уменьшения цены контракта, однозначного подхода нет.

В теории и на практике не существует единого мнения о том, каким образом отражать в учете уменьшение ранее принятых обязательств с применением конкурентных процедур. Считаем, что в данном случае возможны три варианта с применением «красное сторно». Рассмотрим возможные варианты на примере.

Исходная информация: начальная цена контракта 1 000 000 руб., по итогам конкурентной процедуры контракт был заключен по цене 900 000 руб., экономия составила 100 000 руб. После завершения конкурентной процедуры по согласованию заказчика и исполнителя сумма договора была уменьшена до 850 000 руб. с соответствующим уменьшением количества выполняемых работ, оказываемых услуг, поставляемых товаров (см. табл.4).

Таблица 4

Отражение хозяйственных операций в случае уменьшения цены контракта

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Принятие обязательств в размере начальной максимальной цены контракта	0 50600 000 «Право на принятие обязательств»	0 50207 000 «Принимаемые обязательства»	1 000 000
Принятие обязательств по заключенному контракту	0 50207 000 «Принимаемые обязательства»	0 50201 000 «Принятые обязательства»	900 000
Отражение экономии средств	0 50207 000 «Принимаемые обязательства»	0 50600 0000 «Право на принятие обязательств»	100 000
Отражение уменьшения обязательств при уменьшении цены контракта до 850 000 руб.	0 50207 000 «Принимаемые обязательства»	0 50201 000 «Принятые обязательства»	50 000 («красное сторно»)

Вариант № 1: для сохранения равенства нужно увеличить экономию на 50 000 руб., в этой связи делается корректирующая проводка на уменьшение величины принимаемых обязательств и право на принятие обязательств (см. Табл. 5).

Таблица 5

Отражение хозяйственных операций при использовании варианта № 1

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Корректирующая проводка	0 50207 000 «Принимаемые обязательства»	0 50600 0000 «Право на принятие обязательств»	50 000

В данном случае части бухгалтерского учета все отражено корректно, однако показатели экономии по результатам конкурентных процедур по данным бухгалтерского учета будут меньше, чем по данным, отраженным на сайте единой информационной системы в сфере закупок. При этом, следует отметить, что часто на практике используется именно этот вариант, который противоречит информации, размещенной контрактной службой бюджетного учреждения: на сайте единой информационной системы в сфере государственных закупок у бюджетного учреждения отражена цена контракта с учетом изменений



в размере 850 000 руб., начальная максимальная цена контракта – 1 000 000 руб., сумма экономии по результатам конкурентной процедуры – 100 000 руб.

Вариант 2: Отразить проводку «красное сторно» только по дебету счета 0 50600 000 «Право на принятие обязательств» и кредиту счета 0 50201 000 «Принятые обязательства» без изменения показателей по счету 0 50207 000 (см. табл. 6).

Однако в случае изменения контракта это может привести к труднообъяснимым данным в Отчете (форма 0503738). Если применить «красное сторно» к корреспонденции, то из данных отчета будет следовать, что всего принято обязательств на сумму 850 000 руб., в том числе с использованием конкурентных процедур на 900 000 руб.

Таблица 6

Отражение хозяйственных операций при использовании варианта № 2

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Отражено уменьшение обязательств при уменьшении цены контракта до 850 000 руб.	0 50600 0000 «Право на принятие обязательств»	0 50201 000 «Принятые обязательства»	50 000 («красное сторно»)

Исследование показало, что наиболее подходящим является вариант, используемый автономными учреждениями. В данном случае отражаются первые две проводки «красным сторно» (см. табл. 7).

Таблица 7

Отражение хозяйственных операций при использовании варианта № 3

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Отражено уменьшение обязательств при уменьшении цены контракта до 850 000 руб.	0 50207 000 «Принимаемые обязательства»	0 50201 000 «Принятые обязательства»	50 000 («красное сторно»)
Уменьшена величина обязательств, на которые учреждение имеет право в связи с подписанием дополнительного соглашения	0 50600 0000 «Право на принятие обязательств»	0 50207 000 «Принимаемые обязательства»	50 000 («красное сторно»)

При использовании данного варианта, во-первых, наиболее корректно отражается содержание хозяйственных операций, во-вторых, обеспечивается соответствие информации, полученной по результа-

там проведения конкурентных способов закупки и измененной в период действия контракта.

Таким образом, система осуществления государственных закупок накладывает на учет бюджетных учреждений определенные особенности, которые связаны с учетом денежных средств, представленных во временное распоряжение, и с учетом обязательств по исполнению контракта. При этом в нормативных источниках имеются «белые пятна» на определенные моменты учета, и, соответственно, на практике возникают ситуации, когда информация, отраженная в бухгалтерском учете, противоречит информации из других источников. Предложенная методика позволит избежать противоречивости отраженной информации, а также наилучшим образом представит соответствующую основу для последующего анализа.

### **Список литературы**

1. Жуковский Д.В. Новое в учете бюджетных учреждений/ БиНО: Бюджетные учреждения. 2016. № 6. С. 13-44

2. Зарипова М. Учет денежного обеспечения и банковской гарантии медицинским учреждением. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://отрасли-права.рф/article/9781>

3. О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд. Федеральный закон от 5 апреля 2013 г. № 44-ФЗ [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

4. О порядке учета банковских гарантий. Письмо Минфина России от 27.06.2014 № 02-07-07/31342 [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

5. Об учете денежных средств, внесенных в качестве обеспечения заявок на участие в конкурсах и аукционах. Письма Минфина России и Федерального казначейства от 01.07.2014 № 02-01-09/31807, № 42-7.4-05/5.7-400 [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

6. План счетов бухгалтерского учета автономных учреждений и Инструкция по его применению. Приказ Минфина России от 23.12.2010 № 183н [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

7. План счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений и Инструкция по его применению. Приказ Минфина России от 16.12.2010 № 174н [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

8. Селиванова Г.П., Коротоношкина Н.И. Учет и анализ малых государственных и муниципальных закупок в бюджетных и казенных учреждениях // АПК: регионы России. 2012. № 2. С. 53-54.

9. Указания о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации. Приказ Минфина России от 01.07.2013 № 65н [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

10. Утехин А. Банковская гарантия участнику закупок. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.glavbukh.ru/art/41570-bankovskaya-garantiya-uchastniku-zakupok>

11. Утка В.В. Учет обеспечения заявок и контрактов. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.glavbukh.ru/art/31673-uchet-obespecheniya-zayavok-i-kontraktov>

12. Шешукова Т. Г., Морозова А.А. Развитие анализа системы государственных закупок в национальных исследовательских университетах. Пермь: Западно-Уральский ин-т экономики и права; Перм. гос. нац. исслед. ун-т. 2016. 171 с.

## THE DEVELOPMENT OF ACCOUNTING PUBLIC PROCUREMENT METHODS IN BUDGETARY INSTITUTIONS

*Dyukina R.M., 1 year magistracy student of the Economy direction, «Accounting, Analysis and Audit» profile*

*Sheshukova T.G., professor of accounting, audit and economic analysis, Doc.Econ.Sci., professor  
Perm State University  
Perm, Russia*

The article considers specific features are related to the public procurement accounting in budgetary institutions: accounting of the tender and contract security, penal sanctions, accounting of liabilities. Also the main downsides of accounting budgetary institutions are defined. These are discrepancies between accounting data and contract service data. The proposed methodology for public procurement is consistent with the data on the united procurement information system.

*Keywords: public procurement, accounting of liabilities, tender security, contract security*

*С.Л. Жуковская,*  
*доцент кафедры учета, аудита и экономического анализа, к.э.н., доцент*  
*Н.А. Костарева, А.Д. Русских,*  
*студентки 3 курса специальности «Экономическая безопасность»,*  
*Пермский государственный национальный*  
*исследовательский университет*  
*Пермь, Россия*

## **О ПРАВИЛАХ ФИНАНСИРОВАНИЯ, ОБЕСПЕЧИВАЮЩИХ ФИНАНСОВУЮ УСТОЙЧИВОСТЬ ОРГАНИЗАЦИИ**

Рассмотрены активы и источники их финансирования. Отмечены основные преимущества и недостатки каждого источника. Рассмотрены правила финансирования, обеспечивающие финансовую устойчивость организации. Названы основные аналитические показатели, позволяющие оценить соблюдение правил финансирования.

***Ключевые слова:** финансовая устойчивость организации, активы, источники финансирования, структура капитала, правила финансирования.*

Деятельность любой организации связана с привлечением источников финансирования (осуществлением пассивных операций) и размещением их в активы (активные операции). Взаимосвязь активных и пассивных операций, соответствие структуры активов структуре источников их финансирования характеризует такая аналитическая категория, как финансовая устойчивость организации.

Финансовая устойчивость отражает такое состояние финансовых ресурсов, при котором организация, свободно маневрируя денежными средствами, способна путем их эффективного использования обеспечить бесперебойную деятельность.

Для осуществления финансово-хозяйственной деятельности каждая организация должна располагать активами. Активы – это ресурсы, контролируемые организацией, возникшие в результате прошлых событий, от которых организация ожидает экономической выгоды в будущем[5].

В составе активов выделяют две основные группы:

- 1.внеоборотные (долгосрочные) активы;
- 2.оборотные (текущие) активы.

К внеоборотным активам принято относить активы, полезные свойства которых предположительно будут использоваться в течение

периода свыше 12 месяцев. В составе внеоборотных активов выделяют нематериальные активы, основные средства, долгосрочные финансовые вложения.

Нематериальные активы – это активы, которые не имеют материально-вещественной формы, используемые в деятельности организации и способные приносить экономические выгоды в будущем.

Основные средства – это активы, используемые в качестве средств труда при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг, либо для управления.

Под долгосрочными финансовыми вложениями понимаются долгосрочные инвестиции организации в ценные бумаги других организаций, в их уставные капиталы, займы.

Оборотные активы – это средства, которые будут потреблены или проданы в течение 12 месяцев. Оборотные активы включают в себя запасы, дебиторскую задолженность и денежные средства.

Под материально-производственными запасами понимаются активы, используемые в качестве сырья, материалов и т. п. при производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг, готовая продукция, товары. Дебиторская задолженность – сумма задолженности дебиторов организации.

Источники формирования активов – это собственные и привлеченные средства организации.

Собственный капитал характеризует общую стоимость средств организации, которые принадлежат собственнику и используются им для формирования определенной части активов. Он состоит из добавочного, уставного и резервного капитала. Также в собственный капитал включается нераспределенная прибыль.

К заемному капиталу относятся денежные средства или другие активы, привлекаемые организацией на краткосрочной или долгосрочной основе для покрытия собственных нужд. Заемный капитал привлекается для финансирования организации на возвратной и платной основе. В его состав включаются долгосрочные и краткосрочные финансовые обязательства. К долгосрочным относится заемный капитал (например, кредиты и займы) со сроком использования более 1 года. Краткосрочные финансовые обязательства – заемный капитал со сроком использования менее 1 года. Его основными формами являются займы, краткосрочные кредиты банков, кредиторская задолженность (задолженность организации перед поставщиками, работниками).

«При выборе источников необходимо учитывать преимущества и недостатки каждого источника. Основным преимуществом использования собственного капитала является обеспечение независимо-

сти организации от кредиторов при формировании активов (финансовой устойчивости), как следствие, снижение риска неплатежеспособности и далее – банкротства. Вместе с тем собственному капиталу присущ ряд недостатков. Это, во-первых, ограниченность привлекаемых средств и, соответственно, расширения масштабов бизнеса. Во-вторых, существование потенциальной опасности скупки акций сторонними инвесторами при их дополнительной эмиссии, как следствие, изменение политики организации, смена руководства. Наконец, более высокая стоимость собственного капитала по сравнению с заемными источниками.

К положительным характеристикам заемного капитала относятся следующее.

1. Соответственно более широкие возможности привлечения дополнительных средств, особенно при высоком уровне кредитоспособности заемщика. За счет заемных средств организация покрывает временный дефицит денежных средств, связанный с более поздним (по сравнению со сроком потребности в них для оплаты расходов) их поступлением. Кроме того, использование заемных средств позволяет избежать упущенных выгод при нехватке денежных средств в периоды повышенного спроса на продукцию организации.

2. Стоимость заемного капитала устанавливается заранее (например, в виде процента за кредит).

3. Стоимость заемного капитала обычно ниже стоимости собственного капитала. Во-первых, это связано с экономией на налоговых платежах (налоговый щит), поскольку проценты за кредит относятся на расходы организации, тем самым уменьшается налогооблагаемая прибыль. Во-вторых, расходы по техническому обслуживанию и привлечению заемного капитала ниже, чем для акционерного, где необходимо, например, услуги по регистрации, размещению акций.

В-третьих, ставка процента по кредиту ниже, чем требуемая доходность акционеров.

4. За счет привлечения заемных источников организация получает возможность увеличения прибыли.

С другой стороны, использование заемного капитала имеет определенные недостатки. Привлечение заемного капитала генерирует финансовые риски (кредитные, процентные, риск неплатежеспособности). Это снижает финансовую устойчивость организации, что можно проследить по множеству абсолютных и относительных показателей финансового состояния. Еще одной проблемой является необходимость аккумулирования денежных средств к моменту погашения обязательств, а при их отсутствии – поиск источников их пополнения

(например, привлечение новых кредитов). Кроме того, отрицательным является высокая зависимость цены заемных ресурсов от ситуации на финансовом рынке.»[2].

Для обеспечения финансового равновесия в организации необходимо соблюдать правила финансирования, к которым относятся:

- правило вертикальной структуры капитала;
- золотое правило баланса [6].

Данные правила опираются на ряд показателей, которые определяют соотношение статей баланса. Контроль соблюдения данных правил позволяет прийти к выводу о качестве принятия экономических решений менеджментом организации.

Правило вертикальной структуры капитала связано с анализом состава и структуры источников формирования капитала. Связь с активами, то есть направлений применения финансовых ресурсов организации, в этом случае не осуществляется. Правило вертикальной структуры требует соблюдения определенных пропорций между собственным и заемным капиталом организации.

Итоги анализа структуры используются при принятии решений о финансировании организации, в том числе, при оценке инвестиционной привлекательности.

Для анализа структуры капитала применяется ряд показателей. Они представлены в таблице 3.

Обычно, большинство авторов-аналитиков придерживаются мнения, что доля собственного капитала должна составлять минимум 50-60% в структуре источников[1,3,4]. Чем больше доля собственного капитала, тем менее рискованной является структура капитала организации (меньшая зависимость от кредиторов). Увеличение уровня задолженности говорит о росте финансового риска, т.е. вероятности потери платежеспособности.

На практике на структуру капитала организации оказывают большое влияние следующие ключевые факторы:

- доходность активов;
- уровень развития рынка ссудного капитала;
- особенности законодательства о банкротстве;
- стоимость заемного капитала;
- объемы деятельности организации и его местонахождение;
- форма организации бизнеса;
- оборачиваемость активов (в тех компаниях, где оборачиваемость средств является высокой, доля заемного капитала высокая,

и, наоборот, там, где оборот меньше, коэффициент задолженности тоже меньше);

- отрасль производства, к которой относится организация (например, для промышленных предприятий доля собственного капитала должна быть выше, чем для торговли).

Таблица

*Показатели структуры источников*

<i>Название показателя</i>	<i>Формула расчета</i>
Коэффициент автономии (независимости)	$\frac{\text{Собственный капитал}}{\text{Всего активов}}$
Коэффициент задолженности	$\frac{\text{Заемный капитал}}{\text{Всего активов}}$
Плечо финансового рычага	$\frac{\text{Заемный капитал}}{\text{Собственный капитал}}$

Золотое правило баланса требует соблюдения определенных соотношений между отдельными статьями активов и пассивов. Его также называют правилом согласованности сроков. В основе его лежит принцип соответствия сроков привлечения финансовых ресурсов со сроками их размещения в реальные или финансовые активы.

При финансировании активов необходимо руководствоваться следующими двумя условиями:

- а) для финансирования внеоборотных активов следует привлекать собственный капитал и долгосрочные ссуды:

$$\frac{\text{Собственный капитал} + \text{Долгосрочные ссуды}}{\text{Внеоборотные активы}}$$

Данный показатель должен быть больше или равен 1. Это условие наглядно представлены на рисунке 1.

Внеоборотные активы	Собственный капитал
	Долгосрочные источники
Оборотные активы	Текущие пассивы

*Рис. 1. Условие финансирование а)*



б) долгосрочные капиталовложения необходимо финансироваться за счет средств, мобилизованных на долгосрочный период, то есть долгосрочные пассивы должны применяться не только для финансирования внеоборотных активов, но и для долгосрочных оборотных активов (например, неликвидные товары, оборотные средства, авансированные в стратегические запасы сырья, и т.п.):

$$\frac{\text{Собственный капитал} + \text{Долгосрочные ссуды}}{\text{Внеоборотные активы} + \text{Долгосрочные оборотные активы}}$$

Данный показатель должен быть больше или равен 1.  
 Это условие наглядно представлены на рисунке 2.

Внеоборотные активы	Собственный капитал
Долгосрочные оборотные активы	Долгосрочные источники
Текущие оборотные активы	Текущие пассивы

*Рис. 2. Условие финансирование б).*

Внешним проявлением соблюдения второго правила финансовой устойчивости - золотого правила баланса – будет являться достаточный уровень ликвидности и платежеспособности организации.

#### **Список литературы**

1. Ефимова О.В. Финансовый анализ, М.: «Омега-Л», 2009.
2. Жуковская С.Л., Оборин М.С. Основные подходы к анализу источников финансирования деятельности предприятия //Фундаментальные исследования. 2014. № 6-5. С. 969-973.
3. Ковалев В.В. Анализ баланса или как понимать баланс. М.: Проспект, 2010.
4. Любушин Н.П., Лещева В.Б., Дьякова В.Г. Анализ финансово-хозяйственной деятельности. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2004.

5. Принципы подготовки и представления финансовой отчетности.(Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements).

6. Терещенко А.О.Финансовая деятельность субъектов хозяйствования: Учебное пособие - Киев: КНЭУ, 2003.-554 с.

## **ON THE RULES OF FINANCING THAT ENSURE THE FINANCIAL STABILITY OF THE ORGANIZATION**

*Zhukovskaya S.L., associate professor of accounting, audit and economic analysis, Cand.Econ.Sci., associate professor*

*Kostereva N.A., Russkikh A.D., 3 year student specialty «Economic security»*

*Perm State University*

*Perm, Russia*

Assets and sources of their financing are considered. The main advantages and disadvantages of each source are noted. The rules of financing ensuring financial stability of the organization are considered. Named the main analytical indicators, allowing to evaluate compliance with the rules of financing.

**Keywords:** *financial stability of the organization, assets, sources of financing, capital structure, financing rules.*

**Ю.М. Морозова,**  
*студентка 4 курса бакалавриата направления «Экономика»,  
профиль «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»,*  
**Ю.Г. Мурашова,**  
*старший преподаватель кафедры учета, аудита и экономического  
анализа,  
Пермский государственный национальный  
исследовательский университет,  
Пермь, Россия*

## **ФОРМИРОВАНИЕ РЕЗЕРВОВ ПОД СНИЖЕНИЕ СТОИМОСТИ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ**

В научной статье были рассмотрены правила, этапы и способы формирования резервов, направленных на снижение себестоимости материально-производственных запасов. Основной целью данной работы является сравнительный анализ рассматриваемых способов генерации дополнительных ресурсов, формирующихся посредством переоценки стоимости материальных ценностей, на основе примеров определения величины резерва.

**Ключевые слова:** *резерв, правила формирования резервов, этапы формирования резервов, способы формирования резервов, учетная стоимость, текущая рыночная стоимость, фактическая себестоимость, величина резерва.*

Данная работа также вызывает интерес с точки зрения представленных аргументов, подчеркивающих необходимость создания резервной базы, участвующей в процессе снижения стоимости производственных запасов, являющихся неотъемлемой частью процесса производства любого хозяйствующего субъекта и играющих определяющую роль в формировании готового продукта. При помощи данного вида запасов можно не только генерировать готовые товары и услуги, но и создавать резервы посредством переоценки их стоимости.

Актуальность данной статьи состоит в том, что она раскрывает основные принципы формирования резервов, направленных на снижение стоимости материальных ценностей, описывает ключевые моменты, на которые стоит обратить внимание при формировании дополнительных ресурсов организации.

Цель статьи – рассмотреть два способа формирования резервов, участвующих в процессе переоценки ценовой политики материально-производственных запасов.

Для осуществления поставленной цели необходимо решить ряд задач:

- 1) определить сущность понятия «резерв»;
- 2) изучить правила формирования резервов;
- 3) проанализировать этапы формирования резервов;
- 4) познакомиться с практической стороной формирования резервов, основываясь на теоретических аспектах;
- 5) провести сравнительный анализ способов формирования резервов.

Термин «резервы» с точки зрения экономики означает часть источников предприятия, сгруппированных по назначению в специальных страховых фондах, главной целью образования которых считают признание предприятием возможности неблагоприятной финансовой ситуации: превышения расходов над доходами [1]. Немаловажным вопросом в процессе изучения представленной темы является детальное рассмотрение правил формирования резервов, предусмотренных учетной политикой организации. Именно в ней содержится подробная информация, связанная с возможностью создания резервов, необходимостью переоценки МПЗ, определением источников информации о текущих ценах, а также выбором специфических и общих правил формирования резерва.

Важно помнить, что соблюдение предписаний учетной политики - обязательное требование для бухгалтера [2].

Согласно ПБУ 5/01 существует несколько причин снижения первоначальной стоимости материально – производственных запасов [3]:

- непосредственное снижение рыночной стоимости за отчетный период времени;
- наличие устаревших МПЗ;
- существование частично потерявших свое первоначальное качество МПЗ.

Резерв, направленный на снижение стоимости материальных ценностей, создается по каждой единице производственных запасов, принятой в бухгалтерском учете, но при этом допускается создание резервов по отдельным видам (группам) аналогичных или связанных МПЗ. Создание резервов, направленных на снижение стоимости материальных ценностей, не допускается по укрупненным группам (видам) МПЗ: основные материалы, готовая продукция, товары, запасы опре-

деленного операционного или географического сегмента, вспомогательные материалы и т.п. Организация производит расчет текущей рыночной стоимости МПЗ на основе информации, доступной из расчета даты подписания бухгалтерской отчетности. В процессе осуществления данного расчета принимают во внимание следующие параметры [4]: изменение цены или фактической себестоимости, связанное с событиями после даты отчета; хозяйственные условия, в которых организация вела свою деятельность; назначение МПЗ; текущая рыночная стоимость готовой продукции, в процессе которой используется сырье, материалы и другие МПЗ.

После ознакомления с ключевыми правилами формирования резервов, хозяйствующие субъекты начинают создавать дополнительные ресурсы, основываясь на следующих этапах:

1) Выявление материальных ценностей, текущая рыночная стоимость которых снизилась по сравнению с учетной ценой, либо они полностью или частично утратили свои первоначальные физические свойства или же морально устарели. Если запасы полностью утратили свои первоначальные свойства, то они подлежат списанию; если только частично, то под них предусмотрено формирование резервов. Материальные ценности, выявляющие признаки материального устаревания, необходимо проанализировать, используя коэффициент оборачиваемости запасов. Для правильности расчета вышеупомянутого коэффициента, бухгалтеру следует проанализировать остатки производственных запасов, учитывая начальный и конечный периоды отчета, а также их перемещение в течение одного или нескольких отчетных периодов. [5].

Для расчета коэффициента оборачиваемости материально-производственных запасов применяется следующая формула (1):

$$O_{мпз} = \frac{Об_{кт}}{((Cн_{дт} + Cк_{дт})/2)}, \quad (1)$$

где  $O_{мпз}$  - коэффициент оборачиваемости материально-производственных запасов;

$Об_{кт}$  - оборот по кредиту счета материально-производственных запасов;

$Cн_{дт}$  - сальдо начальное по дебету счета материально-производственных запасов;

$Cк_{дт}$  - сальдо конечное по дебету счета материально-производственных запасов.

Под запасы, у которых период оборачиваемости составил больше 12 месяцев, формируют резерв.

Стоит отметить, что величина коэффициента использования запасов напрямую зависит от количества израсходованных материально-производственных запасов за отчетный период. Если значение коэффициента близко к нулю, то это свидетельствует о том, движение данного вида запаса в течение отчетного периода не происходило и при длительном хранении возрастает риск их обесценивания. В некоторых случаях бывает, что запасы лежат на складе достаточно долго, и из-за этого велика вероятность того, что они не будут востребованы и их придется уценить или списать [6].

Коэффициенты оборачиваемости материально-производственных запасов позволяют хозяйствующему субъекту сократить объем работы, более рационально вести бухгалтерский учет, составлять финансовую отчетность и комплексно организовывать свою дальнейшую деятельность в отношении формирования резервов.

2) Определение текущей рыночной стоимости тех материальных ценностей, под которые в дальнейшем будет создаваться резерв. Для этого бухгалтер делает запрос в отдел или должностному лицу, ответственному за информацию о текущей рыночной стоимости МПЗ. Отдел или должностное лицо основываются на значениях цен, которые взяты из актуальных и достоверных источников, содержащих официальные данные о биржевых и рыночных процессах. Для того чтобы оформить запрос, каждой организации необходимо разработать первичный документ, например, «Сличительная ведомость учетной и текущей рыночной стоимости МПЗ». Отдел, несущий ответственность за предоставление информации о текущей рыночной стоимости МПЗ, определяет данную стоимость по представленному перечню и возвращает сличительную ведомость в бухгалтерию.

3) Суть данного этапа заключается в том, что на основе полученных данных сравнивается текущая рыночная стоимость материальных ценностей с их учетной стоимостью.

4) Создание резерва, равного величине разницы между текущей рыночной и учетной стоимостью, принимая во внимание запасы, учетная стоимость которых превышает текущую рыночную стоимость [7].

На четвертом этапе хозяйствующий субъект определяют величину резерва. Для вычисления данной величины используется следующая формула (2):

$$\text{РМЦ} = n * (\text{УС} - \text{ТРС}), (2)$$

где РМЦ – величина отчислений в резерв под снижение стоимости данного вида материальных ценностей;

ТРС – текущая рыночная стоимость данного вида материальных

ценностей;

УС – учетная стоимость данного вида материальных ценностей;

n – количество материальных ценностей данного вида [8].

Для отражения суммы полученного резерва каждое предприятие разрабатывает необходимый регистр, например, «Регистр-расчет резерва под снижение стоимости материальных ценностей».

Стоит отметить, что существует два подхода к формированию резерва под снижение стоимости МПЗ. Первый способ – это выявление необходимых для создания резерва признаков, которые основываются на данных финансовой отчетности, 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 – это своего рода метод усиления внутреннего контроля хозяйствующего субъекта за состоянием материальных ценностей. Но как правила, так и этапы формирования резерва тождественны при обоих подходах.

Теперь рассмотрим, как каждый из подходов к формированию резерва применяется с практической стороны.

#### Первый способ

Рассмотрим случай, когда МПЗ морально устарели, в следствии чего их стоимость снизилась, данный признак был выявлен посредством показателей финансовой отчетности. Пусть в бухгалтерском учете абстрактной организации ООО «Свет», основной деятельностью которой является продажа светильников, в остатке по счету 10 «Запасы» числятся 100 штук светильников. Фактическая себестоимость одного светильника равна 2000 руб. Согласно отчетности организации движения по этим остаткам в течение 2016 года не было. Из выявленного факта следует следующее: существует вероятность, что текущая рыночная стоимость светильников снизилась по сравнению с учетной ценой, либо они морально устарели, либо потеряли свои первоначальные качества. Для проверки данного факта были рассчитаны необходимые коэффициенты, в результате чего выяснилось, что данные светильники морально устарели. В связи с этим бухгалтером ООО «Свет» был составлен запрос относительно текущей рыночной стоимости светильников. На основании полученных данных, бухгалтером произведено сравнение. Данное сравнение цены оформлено документом «Сличительная ведомость учетной и текущей рыночной стоимости МПЗ». В учетной политике данной организации прописано: если ры-

ночная стоимость снизилась на 10 % от учетной цены, то в этом случае следует формировать резерв. Согласно представленным показателям было выявлено снижение рыночной цены на 30%, поэтому бухгалтер был вправе формировать дополнительные ресурсы. Согласно формуле (3) была вычислена величина резерва, которая составила 60 000 руб.

$$60\ 000 = 100 * (2000 - 1400), (3)$$

где 60 000 руб. – величина резерва;

1400 руб. – текущая рыночная стоимость МПЗ,

2000 руб. – учетная стоимость данного вида материальных ценностей;

100 шт – количество материальных ценностей данного вида. В бухгалтерском учете на основании «Регистра-расчета резерва под снижение стоимости материальных ценностей» был сформирован резерв в сумме 60 000 руб. Данная операция отражена следующей записью: Дебет 91.2 «Прочие расходы» / Кредит 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» на 100 шт – количество материальных ценностей данного вида. В бухгалтерском учете на основании «Регистра-расчета резерва под снижение стоимости материальных ценностей» был сформирован резерв в сумме 60 000 руб. Данная операция отражена следующей записью: Дебет 91.2 / Кредит 14.

В результате формирования резерва стоимость сырья, материалов и других аналогичных ценностей, отраженная в балансе, снизилась на 60 000 руб. Расходы, связанные с формированием резерва под снижение стоимости материальных ценностей в размере 60 000 руб., отражены в составе строки Себестоимость» отчета о прибылях и убытках ООО «Свет» за 2016 год.

## Второй способ

Пример, когда условия для формирования резерва были выявлены обязательной инвентаризацией. Пусть в абстрактно действующей организации ООО «Мир дисков» на начало 2016 года в учете числилось 500 штук литых дисков по цене 3500 руб. за штуку. После проведения обязательной инвентаризации было выявлено наличие частичной потери первоначальных физических качеств у дисков, количество которых составило 100 штук. В связи с этим бухгалтером ООО «Мир дисков» был составлен запрос относительно текущей рыночной стоимости светильников. На основании полученных данных, бухгалтером произведено сравнение. Данное сравнение цены оформлено документом «Сличительная ведомость учетной и текущей рыночной стоимости МПЗ». В учетной политике данной организации прописано: если рыночная стоимость снизилась на 15 % от учетной цены, то резерв следу-



ет формировать. По представленным показателям было выявлено снижение рыночной цены на 20%, поэтому бухгалтер был вправе формировать дополнительные ресурсы. Согласно формуле (4) была вычислена величина резерва, которая составила 70 000 руб.

$$70\ 000 = 100 \cdot (3500 - 2800), (4)$$

где 70 000 руб – величина резерва под снижение стоимости МПЗ;

2800 руб – текущая рыночная стоимость данного вида материальных ценностей;

3500 руб – учетная стоимость данного вида материальных ценностей;

100 шт – количество материальных ценностей данного вида.

В бухгалтерском учете на основании «Регистра-расчета резерва под снижение стоимости материальных ценностей» был сформирован резерв в сумме 70 000 руб.

Данная операция отражена следующей записью:

Дебет 91.2 / Кредит 14 на сумму 70 000 руб.

В результате формирования резерва стоимость сырья, материалов и других аналогичных ценностей, отраженная в балансе, снизилась на 70 000 руб. Расходы, связанные с формированием резерва под снижение стоимости материальных ценностей в размере 70 000 руб., отражены в составе строки «Себестоимость» отчета о прибылях и убытках ООО «Мир дисков» за 2016 год.

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.

Что касается отражения данных о формировании резервов в аналитическом учете, то можно сказать следующее: регистрами аналитического учета выступают оборотно-сальдовая ведомость по счету 14, анализ счета 14 по субконто, обороты между субконто, карточка счета 14, карточка счета 14 по субконто. При формировании резерва в соответствующую строку баланса включается стоимость материальной ценности за вычетом суммы резерва. Сам же резерв в балансе отражать не нужно. Кроме того, информация о созданном резерве отража-

ется в разделе «Расшифровка отдельных прибылей и убытков» отчета о прибылях и убытках по строке «Отчисления в оценочные резервы».

Восстановление резерва может быть осуществлено в период, следующий за отчетным, в следующих случаях:

- списание материальных ценностей, на основе которых был создан резерв;

- повышение рыночной стоимости данных ценностей [9].

В заключение стоит отметить, что согласно ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» МПЗ учитываются и отражаются по фактической себестоимости, в свою очередь их фактическая себестоимость может существенно отличаться от их текущей рыночной стоимости по ряду причин, именно поэтому отражение материальных ценностей в отчетности по фактической себестоимости ведет к снижению объективности показателей, которые характеризуют финансовое состояние организации [10]. Чтобы избежать подобных проблем, в учете необходимо использовать оценочные значения, а так как РСБУ запрещает корректировать фактическую себестоимость, единственным компромиссным решением, предусмотренным РСБУ, в сложившейся ситуации является корректировка фактической себестоимости МПЗ с использованием оценочного резерва под снижение стоимости данного имущества предприятия [11].

Таким образом, можно сделать вывод, что хозяйствующий субъект вправе выбирать, каким из рассмотренных способов формирования резерва он будет пользоваться.

### **Список литературы**

1. Девяткова А.А., Пашенко Т.В. 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.

2. Киселева О. В., Крупина Е. В. Применение оценочных значений для корректировки оценки материально-производственных запасов в российской и международной учетной практике.

3. Мизиковский Е. А. Теория бухгалтерского учета: учеб. пособие. М. : Экономистъ, 2004. – 555 с.

4. Мурашова Ю.Г., Кураева Е.А. Учетная политика – системообразующий документ бухгалтерского учета в организации / Молодые ученые о современном состоянии контрольно – учетной и аналитической деятельности в рыночной экономике. Пермь, 2015. С. 51-58.

5. Мэтьюс М. Р., М. Х. Б. Перера Теория бухгалтерского учета / под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. 663 с
6. Нидлз Б., Андерсон, Д. Колдуэлл Принципы бухгалтерского учета.; под ред. Я. В. Соколова М. : Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
7. Печенникова Г. Г., Арбатская Т. Г. Оценочные резервы организации: теоретические и методические аспекты. Иркутск : Изд-во. БГУЭП, 2011. 145с.
8. Поленова С. Н. Учет оценочных резервов // Бухгалтерский учет. 2001. № 13. С. 12-17.
9. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01). Минфина России от 09.06.2001 № 44н. Доступ из справ.-прав. Системы «Консультант-Плюс».
10. Проблемы и перспективы экономики и управления: материалы Междунар. науч. конф. СПб.: Реноме, 2012. 133 с.
11. Радченко Ю. В. Анализ финансовой отчетности: учеб. пособие. Ростов н/Д : Феникс, 2006. 192 с.
12. Рудановский А. П. Теория балансового учета. Оценка как цель бухгалтерского учета. М.: Счетное исчисление, 1928. 206 с.

## **FORMATION OF RESERVES UNDER DEPRECIATION OF MATERIAL AND PRODUCTION STOCKS**

*Morozova Yu.M., 3 year bachelor student of the Economy direction, «Financial Accounting, Analysis and Audit» profile*

*Murashova Yu.G., senior teacher of accounting, audit and economic analysis*

*Perm State University  
Perm, Russia*

In the scientific article rules, stages and ways of formation of the reserves directed to decrease in prime cost of material and production stocks have been considered. A main objective of this work is the comparative analysis of the considered ways of generation of the additional resources which are formed by means of revaluation of cost of material values on the basis of examples of determination of size of a reserve.

**Keywords:** *reserve, rules of formation of reserves, stages of formation of reserves, ways of formation of reserves, registration cost, current market value, actual cost, reserve size.*

***Pashchenko T.V.,***  
*associate professor of accounting, audit and economic analysis,*  
*Cand.Econ.Sci., associate professor*  
*Perm State University*  
*Perm, Russia*

## **FORENSIC ACCOUNTING TECHNIQUE OF NET ASSETS COST BY PRODUCTION ASSESSMENT IN THE PRESENCE OF GOV- ERNMENT GRANTS**

In practice many ask a question: whether public financing of the commercial organizations is a part of cost of net assets if it is the target funds allocated for performance of a certain state task, but not connected with distribution of means between owners. Works of such authors as Kuznetsov N.I. are devoted to this question., Andreyev V.I. and Krylov S.N., Sapozhnikova N.G. and Elviya Burkhan Khudkhur Muhammad Ali, Goloshchukova E.V. and Kamysovskaya S.V.

According to item 4 of the Order of determination of net assets cost CNA is defined as the difference between size of the assets of the organization accepted to calculation and size of obligations of the organization assumed to calculation. If to express it mathematically, then the formula will be following:

CNA =  
+ Assets of the organization  
– Receivables of founders (participants, shareholders, owners, members) on contributions (deposits) to authorized capital (an authorized capital, share fund, the pooled capital), for payment of actions  
– Obligations of the organization  
+ Income of future periods recognized by the organization in connection with receiving the state help and also in connection with gratuitous receiving property.

Thus, it turns out that the sum of the state help reflected in structure of income of future periods increases the cost of net assets. But whether it corresponds to the economic content of such receipts? Rules of determination of cost of net assets assume use for calculation of data of accounting.

Rules of formation in accounting of information on receiving and use of the state help provided to the commercial organizations (except credit institutions) which are legal entities by the legislation of the Russian Feder-

ation, and recognized as increase in an economic benefit of the concrete organization as a result of receipt of assets (money, other property) establishes the Accounting Regulation «Accounting of the Government Assistance» AR 13/2000.

For accounting budgetary funds are subdivided on:

funds for financing of the capital expenses connected with purchase, construction or acquisition in other way of non-current assets (fixed assets, etc.). Granting these means can be followed by the additional conditions limiting acquisition of certain types of assets, their location or terms of acquisition and possession;

funds for financing of operating costs. The budgetary funds other than the capital expenses intended on financing concern them.

The budgetary funds accepted to accounting according to the AR 13/2000 point 5 are reflected in accounting as emergence of target financing and debt on these means. In process of the actual receiving means the corresponding sums reduce debt and increase accounts of accounting of money, capital investments, etc.

Write-off of budgetary funds from the account of accounting of target financing is made on a systematic basis:

the sums of budgetary funds for financing of capital expenses – throughout useful service of the non-current assets which are subject according to the existing rules of depreciation or during the period of recognition of the expenses connected with performance of conditions of granting budgetary funds for acquisition of the non-current assets which aren't subject to depreciation according to the existing rules. At the same time target financing is considered as income of future periods at input of objects of non-current assets in operation with the subsequent reference during useful service of objects of non-current assets at a rate of the added depreciation on financial results of the organization as other income;

the sums of budgetary funds for financing of operating costs – during the periods of recognition of expenses on which financing they are provided. At the same time target financing is recognized as income of future periods at the time of acceptance to accounting of material and production stocks, charges of compensation and implementation of other expenses of similar character with the subsequent reference on income of the reporting period at a holiday of material and production stocks in production, on performance of work (rendering services), charges of compensation and implementation of other expenses of similar character.

If allocation of budgetary funds is connected with performance of certain conditions, then the period during which write-off of the sum from

the account of accounting of target financing is made has to be defined proceeding from time of recognition of separate types of expenses.

The budgetary funds provided in accordance with the established procedure on financing of the expenses incurred by the organization during the previous reporting periods are reflected as emergence of debt on such means and increase in financial result of the organization as other income. Остаток средств по счету учета средств целевого финансирования в части предоставленных организации бюджетных средств отражается в бухгалтерском балансе по статье «Доходы будущих периодов» либо обособленно в разделе «Краткосрочные обязательства».

According to the International Accounting Standard (IAS) 20 «Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance» target financing isn't a part of net assets of societies.

There are two broad approaches to the accounting for government grants: the capital approach, under which a grant is recognised outside profit or loss, and the income approach, under which a grant is recognised in profit or loss over one or more periods.

Those in support of the capital approach argue as follows:

- government grants are a financing device and should be dealt with as such in the statement of financial position rather than be recognised in profit or loss to offset the items of expense that they finance. Because no repayment is expected, such grants should be recognised outside profit or loss;

- it is inappropriate to recognise government grants in profit or loss, because they are not earned but represent an incentive provided by government without related costs.

Arguments in support of the income approach are as follows:

- because government grants are receipts from a source other than shareholders, they should not be recognised directly in equity but should be recognised in profit or loss in appropriate periods;

- government grants are rarely gratuitous. The entity earns them through compliance with their conditions and meeting the envisaged obligations. They should therefore be recognised in profit or loss over the periods in which the entity recognises as expenses the related costs for which the grant is intended to compensate;

- because income and other taxes are expenses, it is logical to deal also with government grants, which are an extension of fiscal policies, in profit or loss.

It is fundamental to the income approach that government grants should be recognised in profit or loss on a systematic basis over the periods

in which the entity recognises as expenses the related costs for which the grant is intended to compensate. Recognition of government grants in profit or loss on a receipts basis is not in accordance with the accrual accounting assumption (see IAS 1 *Presentation of Financial Statements*) and would be acceptable only if no basis existed for allocating a grant to periods other than the one in which it was received.

Government grants related to assets, including non-monetary grants at fair value, shall be presented in the statement of financial position either by setting up the grant as deferred income or by deducting the grant in arriving at the carrying amount of the asset.

Two methods of presentation in financial statements of grants (or the appropriate portions of grants) related to assets are regarded as acceptable alternatives.

One method recognises the grant as deferred income that is recognised in profit or loss on a systematic basis over the useful life of the asset.

The other method deducts the grant in calculating the carrying amount of the asset. The grant is recognised in profit or loss over the life of a depreciable asset as a reduced depreciation expense.

The purchase of assets and the receipt of related grants can cause major movements in the cash flow of an entity. For this reason and in order to show the gross investment in assets, such movements are often disclosed as separate items in the statement of cash flows regardless of whether or not the grant is deducted from the related asset for presentation purposes in the statement of financial position.

Grants related to income are presented as part of profit or loss, either separately or under a general heading such as 'Other income'; alternatively, they are deducted in reporting the related expense.

Supporters of the first method claim that it is inappropriate to net income and expense items and that separation of the grant from the expense facilitates comparison with other expenses not affected by a grant. For the second method it is argued that the expenses might well not have been incurred by the entity if the grant had not been available and presentation of the expense without offsetting the grant may therefore be misleading.

Both methods are regarded as acceptable for the presentation of grants related to income. Disclosure of the grant may be necessary for a proper understanding of the financial statements. Disclosure of the effect of the grants on any item of income or expense which is required to be separately disclosed is usually appropriate.

In some countries government assistance to entities may be aimed at encouragement or long-term support of business activities either in certain regions or industry sectors. Conditions to receive such assistance may not

be specifically related to the operating activities of the entity. Examples of such assistance are transfers of resources by governments to entities which:

- operate in a particular industry;
- continue operating in recently privatised industries;
- start or continue to run their business in underdeveloped areas.

The issue is whether such government assistance is a ‘government grant’ within the scope of IAS 20 and, therefore, should be accounted for in accordance with this Standard. Consensus

Government assistance to entities meets the definition of government grants in IAS 20, even if there are no conditions specifically relating to the operating activities of the entity other than the requirement to operate in certain regions or industry sectors. Such grants shall therefore not be credited directly to shareholders’ interests.

### References

1. About the statement of the Order of determination of cost of net assets. УТВ. order of the Ministry of Finance of the Russian Federation from 8/28/2014. No. 84. URL: [www.consultant.ru](http://www.consultant.ru).

2. Accounting Regulation «Accounting of the Government Assistance» (AR 13/2000). URL: [www.consultant.ru](http://www.consultant.ru).

3. Goloshchukova E.V., Kamysovskaya S.V. Net assets: genesis of a concept and procedure of payments//Problems of modern economy. 2016. P. 125-129.

4. Government Assistance – No Specific Relation to Operating Activities (SIC-10). URL: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/SicInterpretations>.

5. International Accounting Standard (IAS) 20 «Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance». URL: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/UnaccompaniedIas>.

6. Kuznetsov N. I., Andreyev V.I., Krylov S.N. Analysis of net assets and profits of the agricultural enterprises//Agrarian scientific magazine. 2016, No. 11. P. 75-84.

7. Murashova Yu.G. The category «capital» as object of accounting and financial statements//What economic model is necessary to Russia?: Materials II of the Perm congress of scientists-economists. Perm state national research university. 2016. P. 178-181.

8. Sapozhnikova N.G., Elviya Burkhan Khudkhour Muhammad Ali. Features of determination of cost of net assets of corporations//Bulletin of the North Ossetian state university of K.L. Khetagurov. Social sciences. 2016, No. 2. P. 139-143.



*Е.П. Рушневская,  
студентка 1 курса магистратуры направления Экономика,  
профиль «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»  
Пермский государственный национальный  
исследовательский университет  
Пермь, Россия*

## **УЧЕТ ВЗНОСОВ В РЕГИОНАЛЬНЫХ ФОНДАХ КАПИТАЛЬНОГО РЕМОНТА**

В статье раскрываются вопросы отражения взносов собственников жилья в фондах капитального ремонта, их правовая природа и экономическое содержание.

***Ключевые слова:** фонд капитального ремонта общего имущества в многоквартирных домах, целевое финансирование, фонд, оценочные обязательства, договор доверительного управления.*

Фонд капитального ремонта общего имущества в многоквартирных домах – это некоммерческая организация, главная цель которой своевременное проведение капитального ремонта общего имущества в многоквартирных домах за счет взносов собственников помещений в таких домах на капитальный ремонт общего имущества в многоквартирных домах, бюджетных средств и иных не запрещенных законом источников финансирования

Взносы собственников помещений учитываются как средства целевого финансирования, отражая на счете 86 «Целевое финансирование» и в бухгалтерском балансе в III разделе по строке «Целевые средства». При этом фонды капитального ремонта общего имущества в МКД руководствуются Планом счетов и ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи».

Безусловно, счет 86 «Целевое финансирование» предназначен для обобщения информации о движении средств целевого назначения. Однако, взносы собственников не соответствуют данной характеристике. По своей сущности, целевое финансирование - это безвозмездное получение средств, использовать которые можно в соответствии с той целью, которую преследует тот, кто эти средства выделил. Целевыми доходами и расходами могут быть признаны поступившие средства, только если они полностью соответствуют требованиям лица, осуществившего финансирование. Но взносы в региональные

фонды капитального ремонта МКД попадают в единый «котел», средства которого расходуются в соответствии с разработанными программами. Т.е. взносы одних собственников расходуются на ремонт МКД других собственников. Также, собственники, платящие взносы, ожидают проведение ремонта общего имущества их МКД – отсутствует безвозмездная основа взаимоотношений.

Кроме того, ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи» устанавливает правила отражения информации в бухгалтерском учете о получении и использовании государственной помощи только для коммерческих организаций. Но в документе, размещённом на сайте Минфина, «Об особенностях формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности некоммерческих организаций (ПЗ-1/2015)» также есть ссылки на ПБУ, предназначенные для коммерческих организаций.

Таким образом, возникает потребность исследовать правильность бухгалтерского учета взносов собственников в фонды капитального ремонта МКД и их отражение в отчетности. Для этого необходимо раскрыть сущность взаимоотношений региональных фондов капитального ремонта общего имущества в многоквартирных домах и плательщиков взносов (собственников).

Согласно п. 1 ст. 123.17 Гражданского кодекса РФ фонд – это унитарная некоммерческая организация, не имеющая членства, учрежденная гражданами и (или) юридическими лицами на основе добровольных имущественных взносов и преследующая благотворительные, культурные, образовательные или иные социальные, общественно полезные цели. Также данное определение указано в п.1 ст.7 Федерального закона от 12.01.1996 № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях».

То есть, фонд – это некоммерческая организация, которая существует на добровольных взносах - пожертвованиях. Региональный фонд капитального ремонта МКД не соответствует признакам данного определения, т.к. он существует на основе обязательных взносов (платежей) и преследует конкретные цели пожертвователей: ремонт общего имущества многоквартирных домов.

Как было отмечено ранее, под целевым финансированием понимается безвозмездное получение средств, использовать которые можно в соответствии с той целью, которую преследует тот, кто эти средства выделил. Однако взносы в фонды капитального ремонта МКД осуществляются не на безвозмездной основе. Плательщики в будущем ожидают проведение ремонта в своих домах.

В связи с этим для учета взносов в фонды капитального ремонта МКД можно использовать счет 96 «Резервы предстоящих расходов», который предназначен для обобщения информации о состоя-

нии и движении сумм, зарезервированных в целях равномерного включения расходов в затраты на производство и расходы на продажу. При резервировании сумм осуществляется проводка: по дебету счета учета затрат, по кредиту 96 «Резервы предстоящих расходов». При использовании зарезервированных средств счет 96 «Резервы предстоящих расходов» отражается по дебету, а по кредиту статьи затрат, к которым относятся данные расходы. Например, сч.23 «Вспомогательные производства». Сч.70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

При использовании счета 96 «Резервы предстоящих расходов» необходимо руководствоваться ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы». В соответствии с данным ПБУ оценочное обязательство с неопределенной величиной и/или сроком исполнения может возникнуть в результате прошлой практики, когда организация принимает на себя определённые обязанности, а у других лиц возникают обоснованные ожидания исполнения данных обязанностей.

Для признания в бухгалтерском учете оценочного обязательства необходимо соблюдение ряда условий, определенных п.5 ПБУ 8/2010:

Условие первое – неизбежность. У организации существует обязанность, явившаяся следствием прошлых событий ее хозяйственной деятельности, исполнения которой невозможно избежать.

Условие второе – расход вероятен. Уменьшение экономических выгод организации, необходимое для исполнения оценочного обязательства, вероятно.

Условие третье – сумма возможного расхода может быть обоснованно оценена. Величина оценочного обязательства может быть обоснованно оценена.

Исходя из условий, принятие взносов собственников на капитальный ремонт МКД можно принять к учету в качестве оценочного обязательства, т.к. при поступлении взносов у фонда капитального ремонта МКД возникает обязательство в будущем выполнить данный ремонт, что повлечёт за собой расходы, т.е. уменьшение экономических выгод. При этом величину оценочного обязательства можно определить и обосновать: фонд регулярно создаёт план капитального ремонта МКД на определенный срок, в которых прописаны расходы.

Также, в качестве альтернативного способа учета взносов собственников в региональный фонд капитального ремонта МКД может выступать – учет взносов как операций по договору доверительного управления имуществом.

Вопросам доверительного управления имуществом посвящена глава 53 Гражданского кодекса РФ, согласно которой одна сторона по договору доверительного управления имуществом передает другой стороне - доверительному управляющему, на определенный в договоре срок имущество в доверительное управление. Доверительный управляющий обязуется управлять этим имуществом в интересах учредителя управления или указанного им лица – выгодоприобретателя.

При передаче имущества в доверительное управление не происходит перехода права собственности на него к доверительному управляющему. В процессе управления имуществом, доверительный управляющий вправе совершать в отношении этого имущества согласно договору любые юридические и фактические действия в интересах выгодоприобретателя.

На сегодняшний день согласно ст.1013 ГК РФ деньги не могут выступать в качестве самостоятельного объекта доверительного управления, за исключением случаев:

- при передаче их кредитной организации (ст. 5 Федеральный закон от 02.12.1990 г. № 395-1 «О банках и банковской деятельности»);
- при передаче их открытым и интервальным паевым инвестиционным фондам (ст. 13 Федерального закона от 29.01.2001 № 156-ФЗ «Об инвестиционных фондах»);
- при передаче для совершения сделок с ценными бумагами и/или заключения договоров, являющихся производными финансовыми инструментами (ст. 5 Федерального закона от 22.04.1996 № 39-ФЗ «О рынке ценных бумаг»).

Исследуя взаимоотношения собственников и фонда капитального ремонта МКД, можно сделать вывод о том, что плательщики доверяют свои денежные средства для того, чтобы организация осуществила ремонт их имущества. Но, с точки зрения законодательства, вести бухгалтерский учет взносов в фонд капитального ремонта МКД, как операций по договору доверительного объекта в настоящий момент неправомерно.

Таким образом, существует как минимум три варианта учета взносов в фонды капитального ремонта, которые в соответствии с содержанием взаимоотношений плательщиков взносов и регионального фонда капитального ремонта общего имущества в МКД могут быть применимы.

### Список литературы

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 26.01.1994 № 14-ФЗ
2. Федеральный закон «О банках и банковской деятельности» от 02.12.1990 г. № 395-1
3. Федерального закона «Об инвестиционных фондах» от 29.01.2001 № 156-ФЗ
4. Федеральный закон «О внесении изменений и дополнений в Закон РСФСР "О банках и банковской деятельности в РСФСР"» от 03.02.1996 № 17-ФЗ
5. Федерального закона «О некоммерческих организациях» от 12.01.1996 № 7-ФЗ
6. Федерального закона «О рынке ценных бумаг» от 22.04.1996 № 39-ФЗ
7. Приказ Минфина РФ «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению» от 31.10.2000 № 94н
8. Приказ Минфина России «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010)» от 13.12.2010 № 167н
9. Приказ Минфина РФ «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» ПБУ 13/2000» от 16.10.2000 № 92н
10. Приказ Минфина РФ «Об утверждении указаний об отражении в бухгалтерском учете организаций операций, связанных с осуществлением договора доверительного управления имуществом» от 28.11.2001 № 97н
11. Документ Минфина «Об особенностях формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности некоммерческих организаций» ПЗ-1/2015 от 24.12.2015
12. Устав Некоммерческой организации «Фонд капитального ремонта общего имущества в многоквартирных домах в Пермском крае»
13. Аудиторское заключение аудиторской компании «Инвест-Аудит» по бухгалтерской (финансовой) отчетности некоммерческой организации «Фонд капитального ремонта общего имущества в многоквартирных домах в Пермском крае» за 2016г.
14. Сорокина Г.В. «Бухгалтерский учет долгосрочных фондов капитального ремонта многоквартирного дома» - «Проблемы учета и финансов», 2012, №4(8)

15. Софийская Н.М.«Бухгалтерский учет в ТСЖ» - «Жилищно-коммунальное хозяйство: бухгалтерский учет и налогообложение», 2016, № 10.

16. Анализ образования фонда капитального ремонта многоквартирных домов на специальном счете в банке и у регионального оператора: <https://moluch.ru/th/5/archive/31/812/>

17. Доверительное управление – указания есть, а ясности нет: <http://buh.ru/articles/documents/13691/>

18. Счет 86 «Целевое финансирование»: <http://buh.ru/articles/documents/13320/>

19. Учет операций по договору доверительного управления имуществом: <http://buh.ru/articles/documents/13946/>

20. Фонд капитального ремонта: формируем правильно: [http://www.garant.ru/actual/fond\\_kapremonta/](http://www.garant.ru/actual/fond_kapremonta/)

## ACCOUNTING OF CONTRIBUTIONS IN REGIONAL FUNDS CAPITAL REPAIRS

**Rushnevskaya E.P.**, *1 year magistracy student of the Economy direction, «Accounting, Analysis and Audit» profile*

**Supervisor Pashchenko T.V.**, *associate professor of accounting, audit and economic analysis, Cand.Econ.Sci., associate professor Perm State University Perm, Russia*

In article questions of reflection of contributions of homeowners in funds of capital repairs, their legal nature and an economic soderazhaniye reveal.

**Keywords:** *fund of capital repairs of the general property in apartment houses, target financing, fund, estimated obligations, the contract of trust management.*

*Е.С. Широбокова,  
студентка 1 курса магистратуры направления Экономика,  
профиль «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»  
Пермский государственный национальный  
исследовательский университет  
Пермь, Россия*

## **ПОДХОДЫ К ОЦЕНКЕ НЕРЫНОЧНЫХ АКЦИЙ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЁТЕ И ОТЧЕТНОСТИ**

В статье рассмотрена процедура, которая необходима для определения цены привилегированных и обыкновенных ценных бумаг, а именно оценка акций предприятия, проанализированы три классических подхода, которые используются в процедурах оценки акций компании, а также основные виды акций (котируемые и некотируемые). Знание вышеперечисленного является необходимым компонентом в профессиональной подготовке бухгалтеров.

***Ключевые слова:** рыночные и нерыночные ценные бумаги, акция, оценка акций предприятия, котируемые и некотируемые акции, учёт ценных бумаг, подходы и методы оценки стоимости компании.*

Зачастую в современной литературе можно встретить такое понятия как «Рыночные и нерыночные ценные бумаги». Рассмотрим их поподробнее.

Рыночные ценные бумаги и нерыночные очень важны для рынка ценных бумаг, а также при изучении данного рынка, особенно, для инвесторов, так как классификация, которая более понятная и ясная для людей может предложить большее понимание рынка, а впоследствии и дохода.

Ценные бумаги (государственные), которые выпускаются правительством или местными органами власти с целью накопления денежных средств (ресурсов), можно подразделить на нерыночные ценные бумаги и рыночные ценные бумаги.

Рыночные ценные бумаги могут без проблем обращаться на рынке ценных бумаг и имеют возможность перепродажи другим после первичного размещения на фондовом рынке. Какие же ценные бумаги к ним относятся? Относятся: среднесрочные облигации, казначейские векселя, а также бонды (долгосрочные государственные облигации).

Нерыночные государственные ценные бумаги – это бумаги (ценные), которые были приобретены один раз и, в отличии рыночных ценных бумаг, не могут быть проданы и куплены другими субъектами рынка ценных бумаг. К нерыночным ценным бумагам относятся ценные бумаги, приобретенные один раз и не могут переходить от одного субъекта к другому. К ним относятся процентные и дисконтные сертификаты, ноты казначейские, которые предназначены для инвесторов (обычно иностранных) и другие. Почти вся часть этих ценных бумаг находится у государства, т.е. в правительственных учреждениях, местных органов власти, частных лиц и правительств других стран.

Данные ценные бумаги (государственные) обеспечивают инвесторам: стабильность дохода, однако практика показывает, что доходность ниже, чем у корпоративных облигаций; наибольшую сохранность основного займа (суммы), так как гарантом является правительство, которое выступает от имени государства; очень хорошую обращаемость на рынке (вторичном), то есть ликвидность высока.[8]

Далее рассмотрим такой вид ценных бумаг как акция. Акция — это ценная бумага, которая является свидетельством о вложении доли капитала или определенного количества средств в акционерное общество, и которая в результате даёт право на получение прибыли с развития предприятия в виде дивидендов.

В отличие от других ценных бумаг, обладающих фиксированной доходностью (например — вексель, облигация) и погашающихся в соответствии с номиналом по окончании срока действия, обязательства по выкупу акций акционеры предприятия не несут. Стоимость, или, как принято говорить на бирже, котировка акций устанавливается исходя из соотношения спроса и предложения на открытом рынке.

С точки зрения ПБУ 19, все финансовые вложения ,а именно акции делятся на две группы:

- котируемые;
- некотируемые.

Котируемые акции отражают в учете по текущей рыночной стоимости. Для этого корректируют их учетную стоимость. Корректировку фирма может проводить: ежемесячно, либо ежеквартально, либо ежегодно.

Разница между текущей ценой акций и их учетной стоимостью отражается проводками:

**ДЕБЕТ 58-1 КРЕДИТ 91-1**

– отражен прирост стоимости акций

или

**ДЕБЕТ 91-2 КРЕДИТ 58-1**



– отражено снижение стоимости акций.

Некотируемые акции всегда учитываются по первоначальной стоимости. Правда, есть одно исключение: если произошло обесценение акций, то в бухгалтерском балансе их нужно отразить за вычетом созданных резервов под обесценение. [9]

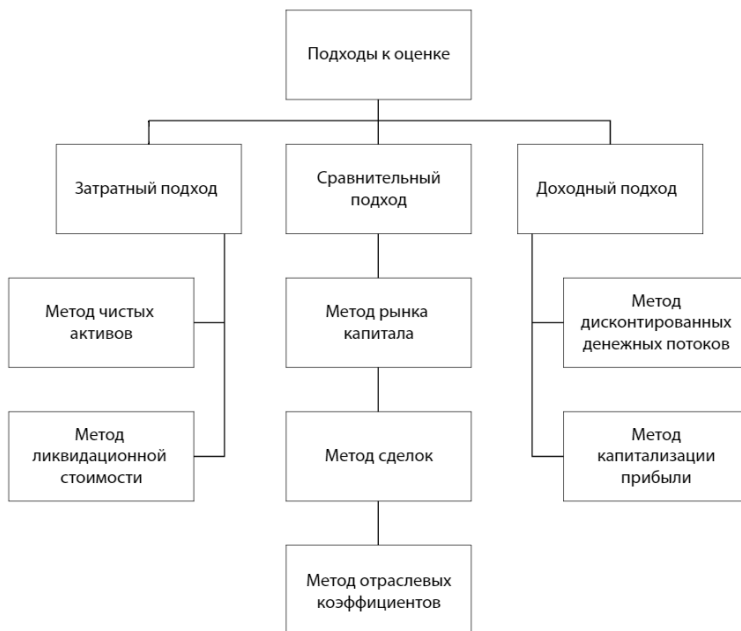
Что мы понимаем под такой процедурой как оценка акций?

**Оценка акций предприятия** — это изучение рыночной стоимости той доли предприятия, на которую приходится рассматриваемый пакет акций. Данная процедура может быть осуществлена для определения цены привилегированных и обыкновенных ценных бумаг, которые эмитированы, как закрытыми, так и открытыми акционерными обществами.

Основным способом получения прибыли из акций является получение дивидендов и финансовое, экономическое и стратегическое развитие компании, расширением бизнеса и увеличением стоимости активов. И поэтому, оценивая акции предприятия, компания «Активные Бизнес Консультации» активно использует метод рынка капитала, чистых активов, а также капитализации прибыли и дисконтирования денежных потоков.[10]

У многих предприятий возникает проблема, когда их организация не котируется, необходимо определить снижение стоимости, связанное созданием резерва. Для этого нужно оценить или восстановить методы оценки стоимости. В процедурах оценки акций компании используются три классических подхода.

Выбор подходов и методов к оценке стоимости компании определяется в каждом случае индивидуально и обусловлен характером и видами деятельности организации, а также рентабельностью деятельности, положением на рынке, спросом и предложением на выпускаемую продукцию (работы, услуги), состоянием и стоимостью принадлежащего компании имущества, размером оцениваемого пакета акций (долей владения), целями оценки и другими факторами.



*Рис. 1. Подходы и методы оценки стоимости компании*

**Затратный (имущественный) подход** основан на позиции, что акция стоит столько, сколько стоит соответствующая доля затрат на создание данного действующего предприятия (бизнес эмитента). Основным является положение о том, что стоимость акций тесно связана с производственно- технологической, экономической, экологической, научно-технической или инновационной, коммерческой, социальной результативностью деятельности эмитента. По концепции замещения рыночная стоимость акций берется равной рыночной стоимости акций «замещаемого предприятия». Стоимость замещения определяется как затраты на создание аналогичного производства. Такая концепция весьма зависима от достоверности баланса и действительного финансово-хозяйственного состояния эмитента. Наиболее распространенным является метод оценки акций на основе определения стоимости чистых активов. Преимущества затратного подхода состоят в том, что он базируется на рыночной стоимости реальных активов, а его недостатки связаны с невозможностью учесть перспективы развития эмитента.

Затратный подход представлен двумя основными методами.

- Метод чистых активов. Данный метод основан на основном

балансо-вом уравнении: Собственный капитал = Активы – Обязательства. Особенность метода в том, что активы и обязательства компании переоцениваются по рыночной стоимости. Обычно метод чистых активов используется в следующих случаях:

- компания обладает значительными активами, выраженными в материальной форме;
- возможна оценка рыночной стоимости нематериальных активов;
- компания является функционирующим предприятием;
- компания генерирует денежные потоки, которые невозможно или крайне затруднительно спрогнозировать;
- значительную часть активов компании составляют финансовые активы.

• Метод ликвидационной стоимости. Данный метод имеет большое сходство с методом чистых активов за исключением того факта, что он применяется к компаниям, которые прекратили свою операционную деятельность и находятся в стадии банкротства. В этом случае все активы компании оцениваются по ликвидационной стоимости, т.е. при их продаже предполагается существенный дисконт по сравнению с рыночной стоимостью аналогичных активов.

**Сравнительный подход** к оценке акций основан на трех методах: методе рынка капитала (оценка стоимости акционерного общества, аналогичного по величине и структуре акционерного капитала), методе сделок (оценка аналогичных по характеристикам и стоимости пакетов акций), методе мультипликаторов (использование в оценке акций отраслевых финансовых и фондовых коэффициентов). Фондовые коэффициенты основаны на соотношениях цены и определенных параметров пакетов акций или дохода на одну акцию. В качестве базы сравнения берется цена одной акции, определенного пакета акций или 100% акций. Эти коэффициенты позволяют инвестору определить, какая доля совокупной прибыли, дивидендов и собственного капитала предприятия приходится на каждую акцию. Сравнение предполагает реализацию принципа альтернативных инвестиций. Заметим здесь, что стремление инвестора получить максимальный доход от инвестиций при адекватном риске и свободном размещении капитала обеспечивает выравнивание рыночных цен.[5]

В рамках данного подхода используются следующие методы оценки предприятия.

• Метод рынка капитала (метод компании-аналога). Данный метод нацелен на определение рыночной стоимости миноритарных долей и неконтрольных пакетов акций компаний. В основе метода лежат све-

дения о сделках купли-продажи акций или долей компаний-аналогов, которые при проведении определенных корректировок могут служить ориентирами для применения к оцениваемой компании.

Существенным плюсом этого метода является использование данных реального рынка.

- **Метод сделок (продаж).** Данный метод аналогичен методу рынка капитала с той разницей, что для оценки используются сведения о сделках купли-продажи существенной (свыше 50%) доли компании-аналога или контрольного пакета акций компании, сопоставимой с оцениваемой организацией.

- **Метод отраслевых коэффициентов.** В данном методе используются специальные показатели (мультипликаторы), которые выводятся эмпирическим путем из данных о сделках купли-продажи компаний.

**При доходном подходе** оценка акций основывается на оценке их доходности. Инвестор, вкладывая деньги в акции, покупает, прежде всего, будущий доход. Инвестора интересует не столько стоимость основных фондов предприятия (стоимость имущественного комплекса в целом), сколько величина чистой прибыли, которую способно принести предприятие в будущем, а также тот доход, который может быть получен при продаже своей доли в бизнесе эмитента (в форме пакета акций) через определенный временной период.[6] В целом различные подходы к оценке акций базируются на анализе активов или изучении динамики (кинетики) доходов.

Существует два основных метода определения стоимости компании в рамках доходного подхода.

- **Метод дисконтирования денежных потоков (DCF)** используется, когда есть возможность с большой точностью спрогнозировать чистый денежный поток компании в течение определенного периода. Вторая задача, которую предстоит решить при применении данного метода, — это правильная оценка рисков операционной деятельности компании и расчет ставки дисконтирования. DCF считается одним из самых сложных среди методов, применяемых в оценке стоимости компании, но в то же время он наиболее точно отражает все возможные аспекты деятельности компании, ее риски, величину операционных доходов и расходов, конъюнктуру рынка, специфические проблемы ведения бизнеса и т.д. Этот метод позволяет учитывать изменения величины денежного потока, которые нельзя описать статистически.

- **Метод капитализации дохода.** Метод капитализации дохода значительно проще метода дисконтированных денежных потоков. Он предполагает наличие постоянного денежного потока, генерируемого

компаний в течение продолжительного периода времени.

Данные подходы имеют как преимущества так и недостатки. Подробнее их можно рассмотреть в таб. 1

Таблица 1

Основные преимущества и недостатки подходов оценки бизнеса [7]

Преимущества, недостатки	Подход		
	сравнительный	доходный	затратный
Преимущества	Полностью рыночный метод; отражает нынешнюю реальную практику покупки	Единственный метод, учитывающий будущие ожидания; учитывает рыночный аспект (дисконт рыночный); учитывает экономическое устаревание	Основывается на реально существующих активах; особенно пригоден для некоторых видов компаний
Недостатки	Основан на прошлом, нет учета будущих ожиданий; необходим целый ряд поправок; труднодоступные данные	Трудоемкий прогноз; частично носит вероятностный характер	Часто не учитывает стоимость НМА и гудвил; статичен, нет учета будущих ожиданий; не рассматривает уровни прибылей

В качестве примера можно привести случай из практики. Оценщик получил задание на оценку 100% доли в уставном капитале одной из крупнейших в России логистических компаний. В ходе проведения анализа финансовой отчетности было установлено, что в течение последних трех лет валовая прибыль компании была отрицательна (т.е. себестоимость услуг «съедала» всю выручку). Положительное значение чистой прибыли компании обеспечивалось только за счет прочих доходов, т.е. доходов, которые не имеют отношения к основной деятельности (грузоперевозки).

В связи с данным обстоятельством оценщик, действуя согласно п. 21 ФСО №1, был вынужден отказаться от применения доходного подхода, поскольку в его распоряжении отсутствовали данные, позволяющие объективно спрогнозировать величину денежного потока компании в течение хотя бы минимального прогнозного периода (три-пять лет). Оценщик применил сравнительный и затратный подходы к оценке стоимости компании. В рамках затратного подхода был использован метод чистых активов.

Сравнительный подход в этом случае возможно использовать только с применением метода отраслевых коэффициентов, поскольку информация о сделках купли-продажи долей в логистических компаниях чаще всего является закрытой. В связи с этим при продаже компании необходимо учитывать ее чистый долг (разницу между величиной заемного капитала и величиной денежных средств), т.е. провести оценку с помощью показателя EV.

Таким образом: Стоимость предприятия = Стоимость всех обыкновенных акций предприятия (рассчитанная по рыночной стоимости) + Стоимость долговых обязательств (рассчитанная по рыночной стоимости) + Стоимость доли меньшинства (рассчитанная по рыночной стоимости) + Стоимость всех привилегированных акций предприятия (рассчитанная по рыночной стоимости) – Денежные средства и их эквиваленты.

Для расчета рыночной стоимости данной компании с помощью сравнительного подхода использовались отраслевые коэффициенты (отрасль грузоперевозок для рынков Европы на 2016 г.(см. таб. 2)

Таблица 2

*Расчет рыночной стоимости данной компании с помощью сравнительного подхода*

<i>Отрасль</i>	<i>Грузоперевозки</i>
Количество компаний	20
Капитализация / Выручка	0,48
Операционная прибыль, %	2,63
EV / Выручка	0,85
Операционная прибыль до уплаты налогов, %	9,24
Капитализация / Балансовая стоимость	2,42
Рентабельность собственного капитала, %	14,04
EV / Инвестируемый капитал	1,75
Рентабельность инвестированного капитала, %	16,72

Расчет рыночной стоимости компании производился путем умножения значения ее финансовых показателей (выручки, балансовой стоимости) на значение соответствующего мультипликатора.

В данном случае использовались три мультипликатора для расчета EV.

1. Рыночная стоимость 100% доли в уставном капитале компании, рассчитанная с помощью коэффициента «Капитализация / Выручка», будет составлять: Значение уровня выручки в 2016 г. × Капитализация / Выручка + Стоимость долговых обязательств (рассчитанная по рыночной стоимости) – Денежные средства и их эквиваленты.

2. Рыночная стоимость 100% доли в уставном капитале компании, рассчитанная с помощью коэффициента «EV / Выручка», будет составлять: Значение уровня выручки в 2016 г. × EV / Выручка.

3. Рыночная стоимость 100% доли в уставном капитале компании, рассчитанная с помощью коэффициента «Капитализация / Балансовая стоимость», будет составлять: Балансовая стоимость собственного капитала (средняя арифметическая двух величин стоимости соб-

ственного капитала: на 31 декабря 2015 г. и на 31 декабря 2016 г.) × Капитализация / Балансовая стоимость + Стоимость долговых обязательств (рассчитанная по рыночной стоимости) – Денежные средства и их эквиваленты.

Результат оценки данной логистической компании с применением метода чистых активов практически полностью совпал с результатом, полученным при использовании метода отраслевых коэффициентов (разница между результатами оценки оставляла всего 5%), что говорит о достаточно точном проведении расчетов и о том, что результат оценки близок к рыночной стоимости компании. Возможность применения затратного и сравнительного подхода в данном случае была обоснована тем, что у компании отсутствовали нематериальные активы, а стоимость бизнеса прямо коррелировала с рыночной стоимостью основных средств (грузовики, прицепы, склады и логистические центры).

Другой пример — оценка стоимости одной из крупнейших компаний Москвы, которая занимается сдачей в аренду собственного недвижимого имущества. В ее собственности находится около 50 000 м<sup>2</sup> офисно-складской недвижимости, представляющей собой комплекс зданий, расположенных в Западном административном округе Москвы. Чистая прибыль компании в течение последних пяти лет достаточно низкая — не превышает 30 млн руб. в год. В то же время по самым скромным подсчетам, 50 000 м<sup>2</sup> офисно-складской недвижимости в ЗАО Москвы могут быть оценены как минимум в 2,5–3 млрд руб. Иными словами, стоимость чистых активов компании превышает ее среднегодовой показатель чистой прибыли почти в 100 раз. Очевидно, что применение доходного подхода к оценке стоимости данной компании даже приблизительно не отразит ее реальную рыночную стоимость. Применение затратного подхода — единственно возможный в данном случае вариант оценки компании, поскольку основной составляющей ее стоимости является стоимость ее основных фондов.

Таким образом, отказ от доходного подхода не является препятствием для проведения оценки стоимости бизнеса. В нынешних условиях затратный и сравнительный подходы выходят на первый план.

Трудно сказать какой подход лучше, а какой хуже, в статье были рассмотрены сильные и слабые стороны каждого подхода. Так или иначе, все три вышеописанных подхода взаимосвязаны. Каждый из них предполагает использование различных видов информации, получаемой на рынке. Если рынок совершенный, то оценщик, используя три подхода к оценке, должен получить одинаковую величину рыночной стоимости бизнеса. Но чаще всего рынок не является совершенным, то

есть на нем не наблюдается равновесия спроса и предложения. Поэтому разные подходы, скорее всего, покажут разные результаты. Выбирать нужно тот, который в большей степени подходит к характеристикам конкретного бизнеса предприятия.

В ПБУ 19 и нормативных документах речь не идёт о инвестировании и инвестиционном портфеле это будет предметом следующего исследования.

### Список литературы

1.Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ.

2.Федеральный закон "О рынке ценных бумаг" от 22.04.1996 N 39-ФЗ (с изм. от 03.07.2016г. 292-ФЗ);

3.Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02, утвержденное Приказ Минфина РФ от 10.12.2002 N 126н (ред. от 06.04.2015);

4.Барташевич Н.И. Методические подходы к оценке стоимости организаций // Инновационное развитие экономики. 2014. № 1 (18). С. 22-25.

5. Джеймс Р. Хитчнер. Три подхода к оценке стоимости бизнеса. - Издательство: Маросейка, 2012 г. 304 стр.

6. Карцев П.В., Аканов А.А. Обзор практики применения доходного подхода к оценке бизнеса // Вопросы оценки. 2012. № 2. С. 2-19.

7.Косорукова И.В., Секачев С.А., Шуклина М.А. Оценка стоимости ценных бумаг и бизнеса. Издательство «Московская финансово-промышленная академия», 2013. - 672 с.

8.Электронная библиотека.Рыночные и нерыночные ценные бумаги. URL:

<http://dengifinance.ru/rynochnye-i-nerynochnye-cennye-bumagi/>

(дата обращения: 18.04.17)

9.Практическая энциклопедия бухгалтера. Текущий учёт доли в уставном капитале. URL:<http://www.berator.ru/enc/ks/50/60/30/>(дата обращения: 18.04.17)

10.Активные бизнес консультации. Оценка акций. URL:<http://www.active-consult.ru/ocakciy.htm> (дата обращения: 18.04.17)

11.Экономическая библиотека. Основные подходы и методы оценки акций. URL:

<http://eclib.net/41/63.html> (дата обращения: 18.04.17)

12. Бюро оценки бизнеса. Некоторые особенности оценки стоимости компании для целей продажив условиях



кризиса. URL: <http://buroap.ru/publications/smi/viewpost/142> (дата обращения: 20.04.17)

## **APPROACHES TO ASSESSMENT OF NON-MARKET ACTIONS IN BUHGAL-TERSKOM ACCOUNT AND THE REPORTING**

**Shirobokova E.S.**, 1 year magistracy student of the Economy direction,  
«Accounting, Analysis and Audit» profile

**Supervisor Pashchenko T.V.**, associate professor of accounting, audit and  
economic analysis, Cand.Econ.Sci., associate professor

*Perm State University*

*Perm, Russia*

In article the procedure which is necessary for determination of the price of exclusive and ordinary securities, namely assessment of stocks of the enterprise is considered, three classical approaches which are used in assessment procedures of stocks of the company and also the main types of actions (quoted and not quoted are analysed) Knowledge of the above-mentioned is a necessary component in vocational training of accountants.

**Keywords:** *the market and non-market securities, the stock, assessment of stocks of the enterprise quoted and not quoted actions, accounting of securities, approaches and methods of estimation of cost of the company.*

## СОДЕРЖАНИЕ

1. <b>Андрианова Ж.К.</b> Особенности учета расходов на восстановление объектов основных средств .....	<b>3</b>
2. <b>Ардиева А.О., Волкова А.А., Журавлёва А.Э.</b> Анализ подходов к оценке деловой активности организации .....	<b>10</b>
3. <b>Городилов М.А., Рыскова А.А.</b> Дискуссионные вопросы отражения операций по факторингу в бухгалтерском учете организации .....	<b>15</b>
4. <b>Давтян Д.Б.</b> Формирование и распределение расходов в современных коммерческих организациях .....	<b>25</b>
5. <b>Девяткова А.А.</b> Анализ рисков в аудите в условиях риск-ориентированного подхода .....	<b>35</b>
6. <b>Долгих А.В.</b> Учет материалов в строительной организации ...	<b>45</b>
7. <b>Дюкина Р.М., Шешукова Т.Г.</b> Развитие методики бухгалтерского учета государственных закупок в бюджетных учреждениях ...	<b>55</b>
8. <b>Жуковская С.Л., Костарева Н.А., Русских А.Д.</b> О правилах финансирования, обеспечивающих финансовую устойчивость организации .....	<b>65</b>
9. <b>Морозова Ю.М., Мурашова Ю.Г.</b> Формирование резервов под снижение стоимости материально-производственных запасов ...	<b>75</b>
10. <b>Пашенко Т.В.</b> Методика оценки чистых активов при производстве судебно-бухгалтерской экспертизы при наличии государственного финансирования .....	<b>85</b>
11. <b>Рушневская Е.П.</b> Учет взносов в региональные фонды капитального ремонта .....	<b>95</b>
12. <b>Широбокова Е.С.</b> Подходы к оценке нерыночных акций в бухгалтерском учёте и отчетности .....	<b>105</b>

*Научное издание*

**МОЛОДЫЕ УЧЕНЫЕ О СОВРЕМЕННОМ СОСТОЯНИИ  
КОНТРОЛЬНО-УЧЕТНОЙ И АНАЛИТИЧЕСКОЙ  
ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В РЫНОЧНОЙ ЭКОНОМИКЕ**

Сборник научных статей

**Выпуск 7**

Издается в авторской редакции  
Техническая подготовка материалов: *А. Л. Костылев*

---

Подписано в печать 28.12.2017  
Объем данных 2 Мб

---

Размещено в открытом доступе  
в электронной мультимедийной библиотеке ELiS

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