

МИНОБРНАУКИ РОССИИ  
Федеральное государственное бюджетное  
образовательное учреждение  
высшего образования  
«САНКТ-ПЕТЕРБУРГСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ  
ЭКОНОМИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»  
(СПБГЭУ)  
Филиал в г. Кизляре



## БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, АНАЛИЗ И АУДИТ: ИСТОРИЯ И СОВРЕМЕННОСТЬ



**МИНОБРНАУКИ РОССИИ**  
**Федеральное государственное бюджетное**  
**образовательное учреждение**  
**высшего образования**  
**«САНКТ-ПЕТЕРБУРГСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ**  
**ЭКОНОМИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»**

**Филиал в г. Кизляре**

**БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ,**  
**АНАЛИЗ И АУДИТ:**  
**ИСТОРИЯ И СОВРЕМЕННОСТЬ**

**Материалы V Всероссийской научно-практической**  
**конференции, посвященной памяти**  
**Заслуженного деятеля науки РФ,**  
**доктора экономических наук, профессора**  
**Соколова Ярослава Вячеславовича**

**22 декабря 2014 года**

**г. Кизляр - 2015**

Утверждено  
Редакционно-издательским советом СПбГЭУ

**Ответственный редактор:**  
доктор экономических наук, профессор Алибеков Ш.И.

**Редакционная коллегия:**  
к.э.н., профессор Нагиев Р.Н., д.э.н., профессор Алибеков Ш.И., д.э.н., профессор Соколов В.Я., д.э.н., профессор Ивашкевич В.Б., д.э.н., доцент Конопляник Т.М., к.э.н., доцент Сижажева С.С.

**БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, АНАЛИЗ И АУДИТ: ИСТОРИЯ И СОВРЕМЕННОСТЬ:** Материалы V Всероссийской научно-практической конференции посвященной памяти Заслуженного деятеля науки РФ, доктора экономических наук, профессора Соколова Ярослава Вячеславовича, 22 декабря 2014 года.- Кизляр, 2015.-318с.

Сборник содержит материалы V Всероссийской научно-практической конференции посвященной памяти Заслуженного деятеля науки РФ, доктора экономических наук, профессора Соколова Ярослава Вячеславовича, 22 декабря 2014 года организованной филиалом Санкт-Петербургского государственного экономического университета в г. Кизляре.

В сборнике представлены доклады, статьи, выступления, посвященные научной деятельности профессора Соколова Я.В., а так же актуальным проблемам бухгалтерского учета, анализа и аудита в современных условиях е историческим и правовым аспектам модернизации в соответствии МСФО. Издание предназначено для учетных работников, преподавателей, докторантов, аспирантов, студентов экономических и правовых специальностей.

©СПбГЭУ, 2015

## Приветственное слово участникам Соколовских чтений в Кизляре

Дорогие друзья, я должен выразить Вам огромную признательность за то, что вот уже более 4 лет как ушел из жизни мой отец и каждый год без него в Кизляре проводят замечательные международные конференции, которые не только носят его имя, но и развивают те направления в исследовании теории и истории учета, начало которым положил Ярослав Вячеславович Соколов. Когда он представлял свои новые труды, научные концепции, он всегда подчеркивал их историчность т.е. преемственность трудам бухгалтеров прошлого и не только научную, но и личную. Продолжал семейную традицию. «Я - бухгалтер в третьем поколении, мой сын будет в четвертом», - многие из нас часто слышали эту фразу. И она нас обязывает к непрерывному продолжению исследований в бухгалтерии, открытию новых имен, фактов, теоретических построений, применению новых методов.

За тот период, что собирается наша конференция ее постоянными участниками опубликовано много прекрасных работ, исследования научного творчества Я.В. Соколова, проводимое ими, было представлено на Международном конгрессе историков учета, материалы опубликованы в Журнале Академии историков бухгалтерского учета, первым российским членом которого был профессор Соколов. Его ученики существенно расширили границы наших знаний и представлений о становлении бухгалтерской науки в России, профессиональном движении бухгалтеров. Особенно приятно, что многие из них впервые были представлены на Соколовских чтениях. Развернутые исследования расширение их методологического аппарата позволили говорить о разработке курса историографии бухгалтерского учета, где одно из центральных мест по праву занимают работы Я.В. Соколова. Целесообразность данных исследований получила признание на Всемирном конгрессе по бухгалтерскому образованию.

Дорогие коллеги, главное, что я помню о своем отце – что он постоянно работал: в аудитории, библиотеке, на конференции или дома за письменным столом, он отрицал праздность, и если ему задавали о чем-то вопрос, он старался его рассмотреть, по возможности ответить, но в конце всегда говорил: Хорошо, теперь скорее садитесь и пишите про эту статью, все разговоры забудутся, написанное же не только сохранится, его прочтут, и возможно оно поможет людям. Мне кажется это главная причина, которая привела к тому, что идеи Ярослава Соколова живут не только в его учениках, но и в самой истории нашей науки.

*Вячеслав Соколов  
д.э.н, профессор,  
Партнер Прайсвогтерхаус Куперс,  
Сын*

## ОЦЕНКА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

*Магомедова М.Х.*  
*ст. 2 курса профиль «Экономика»*  
*Ш.И. Алибеков*  
*КФ СПбГЭУ*

Оценка объектов основных средств, стоимость которых при приобретении определена в иностранной валюте, производится в рублях путём пересчёта иностранной валюты по курсу Центрального банка РФ, действующему на дату принятия объекта к бухгалтерскому учёту.

Стоимость, по которой основные средства отражаются в бухгалтерском балансе, называют остаточной. Она состоит из фактических затрат на приобретение активов уменьшенных на сумму амортизации начисленной за период их фактической эксплуатации.

С течением времени первоначальная стоимость основных средств отклоняется от стоимости аналогичных основных средств, приобретаемых или возводимых в современных условиях. Для устранения этого отклонения необходимо периодически переоценивать основные средства и определять восстановительную стоимость. Организация имеет право не чаще одного раза в год (на 1 января отчетного года) переоценивать полностью или частично объекты основных средств до восстановительной стоимости путем индексации (с применением индекса-дефлятора) или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам.

Восстановительная стоимость - это стоимость воспроизводства основных средств в современных условиях (при современных ценах, современной технике и т.п.).

Сумма до оценки объекта основных средств в результате переоценки зачисляется в добавочный капитал организации (дебетуют счёт 01 «Основные средства», кредитуют счёт 83 «Добавочный капитал»). При выбытии объекта основных средств сумма его дооценки переносится с добавочного капитала организации в нераспределённую прибыль организации (Дебет 83 Кредит 84). Сумма до оценки объекта основных средств, равная сумме уценки его, проведённой в предыдущие отчётные периоды и отнесённой на счёт прибылей и убытков в качестве операционных расходов, относится на счёт прибылей и убытков отчётного периода в качестве дохода. В этом случае сумму до оценки отражают по дебету счёта 01 и кредиту счёта 91.

Изменение первоначальной стоимости основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учёту при дооценки допускается в случаях достройки, дооборудования, реконструкции.

Сумма уценки объекта основных средств относится в уменьшение добавочного капитала организации, образованного за счёт сумм до оценки этого объекта, проведённой в предыдущие отчётные периоды (Дебет 83 Кредит 01). Превышение суммы уценки над суммой его до оценки, зачисленной в добавочный капитал организации в результате переоценки, проведённой в предыдущие

отчётные периоды, относится на счёт прибылей и убытков в качестве операционного расхода (Дебет 91 Кредит 01). Оценка объекта основных средств, стоимость которых при приобретении выражена в иностранной валюте, производится в рублях путём пересчёта суммы в иностранной валюте по курсу Банка России, действующему на дату принятия объекта к бухгалтерскому учёту. Результаты переоценки основных средств, проведённой организацией в добровольном порядке, учитываются для целей налогообложения. Для целей налогообложения сумма добавочного капитала, списанного при выбытии основных средств, учитываться не будет.

Выбытие объекта основных средств имеет место в случаях продажи, безвозмездной передачи, списания в случае морального и физического износа, ликвидации при авариях, стихийных бедствиях и иных чрезвычайных ситуациях, передачи в виде вклада в уставный капитал других организаций.

Если списание объекта основных средств производится в результате его продажи, то выручка от продажи принимается к бухгалтерскому учёту в сумме, согласованной сторонами в договоре и оформляется актом (накладной) по форме ОС-1. На основании этого документа делается соответствующая запись в инвентарной карточке учёта основных средств по форме ОС-6.

Доходы и расходы от списания с бухгалтерского учёта объекта основных средств отражаются в бухгалтерском учёте в отчётном периоде, к которому они относятся. Доходы и расходы от списания объектов основных средств с бухгалтерского учёта подлежат зачислению на счёт прибылей и убытков в качестве операционных доходов и расходов.

Для определения целесообразности и непригодности объектов основных средств к дальнейшему использованию, а также для оформления документации на списание указанных объектов в организации приказом руководителя может быть создано постоянно действующая комиссия, состав которой входят соответствующие лица, на которую возложена ответственность за сохранность основных средств.

Согласно плану счетов, выбытие основных средств отражается следующим образом. К счёту 01 нужно открыть субсчёт «Выбытие основных средств». В дебет этого субсчёта списывается первоначальная стоимость объекта, а в кредит – сумма накопленной амортизации.[2]

Восстановление объекта основных средств может осуществляться посредством ремонта, модернизации и реконструкции. Затраты на восстановление объекта основных средств отражаются в бухгалтерском учёте отчётного периода, к которому они относятся. При этом затраты на модернизацию и реконструкцию объекта основных средств после окончания могут увеличивать первоначальную стоимость такого объекта, если в результате модернизации и реконструкции улучшаются (повышаются) первоначальные принятые нормативные показатели функционирования (срок полезного использования, мощность, качество применения и т.п.) объекта основных средств.

В случае наличия у одного объекта нескольких частей, имеющих разный срок полезного использования, учитывается как выбытие и приобретение самостоятельного инвентарного объекта.

Единицей учёта основных средств является отдельный инвентарный объект. Инвентарным объектом основных средств может быть:

- объект со всеми приспособлениями и принадлежностями;
- отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций;
- обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое, предназначенный для выполнения определенной работы. [2]

Каждому инвентарному объекту присваивают определённый инвентарный номер, который сохраняется за данным объектом на всё время его нахождения в эксплуатации, запасе или на консервации. Инвентарный номер прикрепляется или обозначается на учитываемом предмете и обязательно указывается в документах, связанных с движением основных средств. Применительно к сложным инвентарным объектам, т.е. включающим те или иные приспособления, обособленные элементы, составляющим вместе с ним одно целое, как правило, на каждом элементе обозначают тот же номер, что и на основном объединяющем их объекте. Инвентарные номера выбывших объектов могут присваиваться другим, вновь поступившим основным средствам не ранее чем через пять лет после выбытия.

### **Список литературы**

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая от 31.07.1998г. № 146-ФЗ, часть 2 от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ (с изменениями, внесенными Федеральным законом от 7 марта 2011г. № 25-ФЗ)). [Электронный ресурс: <http://www.consultant.ru>]

2. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99) (утверждено приказом Министерства Финансов Российской Федерации от 06.05.1999 № 33н (с изменениями и дополнениями, внесенными приказом Министерства финансов Российской Федерации от 08.11.2010 № 144н)). [Электронный ресурс: <http://www.consultant.ru>]

3. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01) (утверждено приказом Министерства Финансов Российской Федерации от 30.03.2001 № 26н (с изменениями и дополнениями, внесенными приказом Министерства финансов Российской Федерации от 24.12.2010 № 186н)) [Электронный ресурс: <http://www.consultant.ru>]

4. Приказ «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств» (утвержден Министерством финансов Российской Федерации от 13 октября 2003г. № 91н (с изменениями, внесенными приказом Министерства финансов Российской Федерации от 24.12.2010 г. № 186н)). [Электронный ресурс: <http://www.consultant.ru>]

5. Горбачева Е.И. Создание объекта основных средств собственными силами / Е.И. Горбачева // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. – 2010. - № 21.- с. 9 – 12.

## SWOT- АНАЛИЗ КАК ЭЛЕМЕНТ МАРКЕТИНГОВЫХ ИССЛЕДОВАНИЙ

*Татимов М.М.  
магистрант второго года обучения КБГУ  
КБР, г. Нальчик*

Прогнозирование рыночной конъюнктуры на современном этапе является важнейшей задачей практически для любой организации, так как от этого во многом зависит её успех.

Всем известно, что большая часть данных, необходимых для анализа рынка (спрос, цены, объем продаж товаров и т. п.) являются неопределенными, и в будущем возможны их изменения как в худшую сторону, так и в лучшую. Для прогнозирования этих процессов требуется достаточно большой объем данных, которые далеко не всегда можно собрать, и управленческие решения приходится принимать в условиях неопределенности. Риски таких решений высоки, поскольку даже для сравнительно небольших организаций одной интуиции руководителя недостаточно для успешных действий на рынке. Этим и обусловлена необходимость использования ограниченных, более “дешевых” вариантов выработки стратегий, таких как SWOT-анализ. Именно о нем и пойдет речь в данной статье.[1]

Немного истории: Акроним SWOT был впервые введен в 1963 году в Гарвардена конференции по проблемам бизнес-политики профессором Кеннетом Эндрюсом. В 1965 году четыре профессора Гарвардского университета - Леранед, Кристенсен, Эндрюс и Гут - предложили технологию использования SWOT-модели для разработки стратегии поведения фирмы. Была предложена схема LCAG (по начальным буквам фамилий авторов), которая основана на последовательности шагов, приводящих к выбору стратегии.[4]

Начну с определения, SWOT-анализ – это метод стратегического планирования, используемый для оценки факторов и явлений, влияющих на проект или предприятие. Все факторы делятся на четыре категории: strengths (сильные стороны), weaknesses (слабые стороны), opportunities (возможности) и threats (угрозы). Метод включает определение цели проекта и выявление внутренних и внешних факторов, способствующих её достижению или осложняющих его. Другими словами, SWOT-анализ- это определение сильных и слабых сторон организации, а также возможностей и угроз, исходящих из его ближайшего окружения (внешней среды).[2]

Задачей SWOT-анализа как внутреннего инструмента принятия решений для организации, работающей на рынке с плотной конкуренцией, является выявление проблемных полей по сравнению с конкурентами, а также возможностей и угроз внешней среды. Результаты данного анализа являются, прежде всего, базой для разработки ведущими специалистами организации взаимосвязанного комплекса стратегий, мероприятий по конкурентной борьбе, оптимизации бизнес-процессов и т. д. (учебник)

SWOT-анализ помогает ответить на следующие вопросы:

- использует ли компания внутренние сильные стороны или отличительные преимущества в своей стратегии? Если компания не имеет отличительных преимуществ, то какие из ее потенциальных сильных сторон могут ими стать?

- являются ли слабости компании ее уязвимыми местами в конкуренции и/или они не дают возможности использовать определенные благоприятные обстоятельства? Какие слабости требуют корректировки, исходя из стратегических соображений?

- какие благоприятные возможности дают компании реальные шансы на успех при использовании ее квалификации и доступа к ресурсам? (благоприятные возможности без способов их реализации – иллюзия, сильные и слабые стороны фирмы делают ее лучше или хуже приспособленной к использованию благоприятных возможностей, чем у других фирм).

- какие угрозы должны наиболее беспокоить менеджера и какие стратегические действия он должен предпринять для хорошей защиты?[1]

При проведении первичного стратегического анализа необходимо разделить окружение на две части - внешнюю среду и внутреннюю (саму организацию), а затем явления в каждой из этих частей делятся на благоприятные и неблагоприятные. В целом, проведение SWOT-анализа сводится к заполнению матрицы (рис. 1).

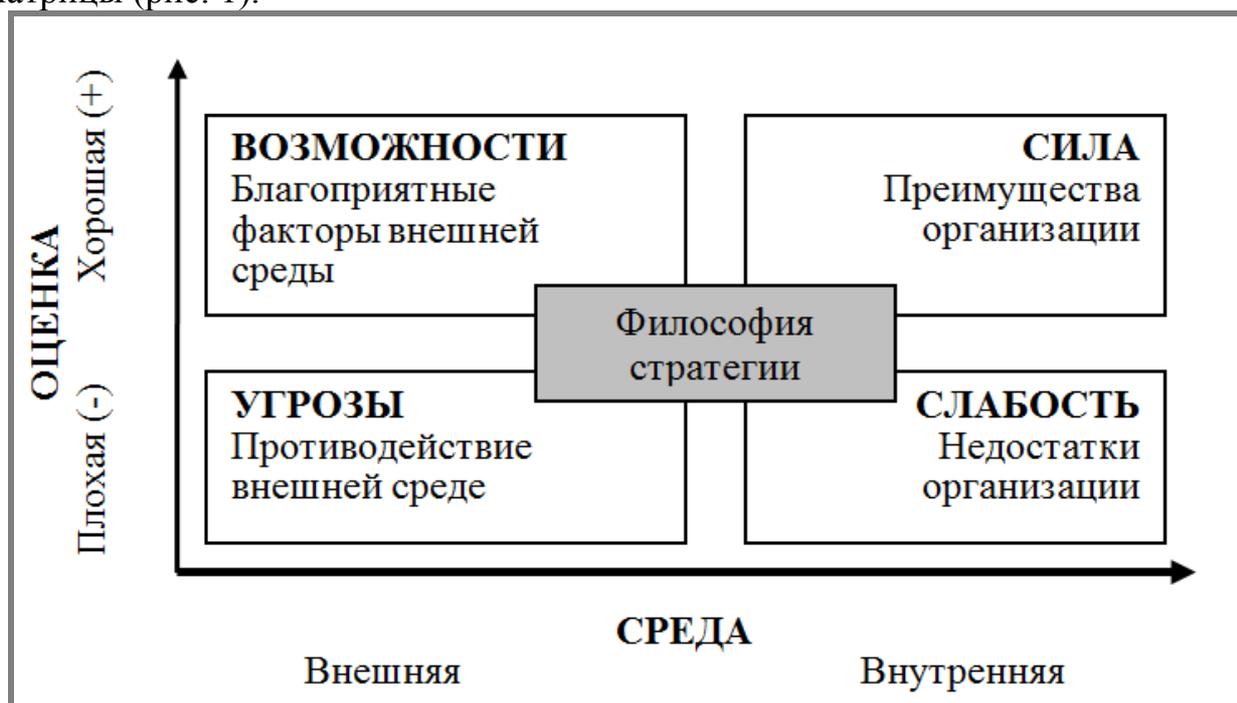


Рис.1. Матрица первичного стратегического анализа

Методология проведения SWOT-анализа подразделяется на несколько этапов.

ЭТАП 1. На основании внутреннего маркетингового исследования и проведенного опроса клиентов анализируются сильные и слабые стороны данной компании.

ЭТАП 2. Результаты заносятся в матрицу. В таблице №1 приведен один из вариантов базовой матрицы SWOT

Таблица 1 *SWOT анализ базовый*

<b>СИЛЬНЫЕ СТОРОНЫ</b>	
<i>Наименование</i>	<i>Подробное описание</i>
Традиции высокого качества обслуживания	Создают устойчивое конкурентное преимущество, требующее значительное время для имитирования конкурентами
Опыт работы более 10 л	Положительный имидж компании, составляющие «надежность» и «опыт» для рекламы
...	...
<b>СЛАБЫЕ СТОРОНЫ</b>	
Демотивирующая система компенсации сотрудников	Отсутствует заинтересованность сотрудников в увеличении продаж, расширении клиентской базы
Узкий ассортимент, недостаток более дорогих товаров.	Препятствует привлечению целевой группы с низшими средними доходами, которые могут стать ведущим по прибыли сегментом.
...	...
<b>ВОЗМОЖНОСТИ</b>	
Ненасыщенность рынка	Представляет большие возможности для увеличения товарооборота, уменьшает необходимость острой конкурентной борьбы на ближайшее время
Повышение уровня жизни	Диктует необходимость введения более дорогих товаров, возможность увеличения маржи.
...	...
<b>УГРОЗЫ</b>	
Высокая подверженность изменениям	Опасность снижения рентабельности, вплоть до убыточности, в случае увеличения таможенных пошлин.
регулятивных мер	Опасность перебоев с поставками в периоды введения новых регулятивных мер.
Использование серых каналов ввоза некоторыми конкурентами	Цены компании X могут оказаться неконкурентоспособными
...	...

ЭТАП 3. Возможности и угрозы, выявленные в процессе анализа, разбиваются на три группы по приоритетности, необходимости концентрации усилий и средств и тщательности мониторинга.

ЭТАП 4. Данный этап особенно важен для выработки правильных стратегических действий, хотя, нужно сказать, используется нашими компаниями крайне редко. С учетом выявленных возможностей и угроз выделяются основные взаимовлияющие группы «Возможности – сильные/слабые стороны» «Угрозы – сильные/слабые стороны» и составляется соответствующая матрица. Эта фаза позволяет сделать стратегические выводы из проделанного анализа, точно структурировать проблемы и задачи, стоящие перед компанией и найти

пути их решения с учетом имеющихся и предполагаемых ресурсов. Именно эта фаза анализа определяет стратегические цели развития компании.

Заключительным этапом становится формулировка основных стратегических направлений с учетом их важности. [5]

**При проведении SWOT-анализа, необходимо руководствоваться следующими правилами:**

Правило 1. Необходимо тщательно определить сферу каждого SWOT-анализа. К примеру, фокусирование SWOT-анализа на конкретном сегменте, обеспечивает выявление наиболее важных сильных и слабых сторон, возможностей и угроз именно там.

Правило 2. Важно понять различия между элементами SWOT: силами, слабостями, возможностями и угрозами.

Правило 3. Сильные и слабые стороны могут считаться таковыми лишь в том случае, если так их воспринимают потребители. Например, качество продукта будет сильной стороной, только если оно выше, чем у конкурентов. В итоге таких сильных и слабых сторон может набраться очень много, так что трудно будет разобраться, какие из них являются главными. Во избежание этого, преимущества и слабости должны быть проранжированы в соответствии с их важностью в глазах потребителей.

Правило 4. Для большей объективности необходимо использовать разностороннюю входящую информацию.

Правило 5. Формулировки результатов анализа не должны иметь двойных толкований. Слишком часто качество SWOT-анализа страдает от наличия утверждений, которые, скорее всего, ничего не значат для большинства потребителей. Чем точнее формулировки, тем полезнее будет анализ.[3]

В методике SWOT-анализа важно то, что информационное поле формируется непосредственно руководителями и наиболее компетентными сотрудниками организации на основании обобщения и согласования собственного опыта и видения ситуации. Это позволит выбрать оптимальный путь развития, избежать опасностей и максимально эффективно использовать имеющиеся ресурсы, пользуясь возможностями, предоставленными рынком. Проведение такого анализа поможет структурировать информацию об организации и рынке, по-новому взглянуть на текущую ситуацию и перспективы, поставить достижимые цели долгосрочного развития, разработать конкурентоспособный комплекс стратегий достижения этих целей, выработать и осуществить планы рыночных мероприятий.

#### **Список литературы:**

1. А.И.Алексеева, Ю.В.Васильев, А.В.Малеева, Л.И. Ушвицкий «Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности»
2. [www.wikipedia.ru](http://www.wikipedia.ru)
3. <http://marketopedia.ru>
4. <http://marketing.by>
5. [www.businessstuning.ru](http://www.businessstuning.ru)

## РАЗНОЕ НАИМЕНОВАНИЕ ОДНОГО И ТОГО ЖЕ ТОВАРА ПРИ ПОКУПКЕ И ПРОДАЖЕ - ЗАКОННО ИЛИ НЕТ?

*Алиева П.З.*

*ФГБОУ ВО СПбГЭУ филиал в г. Кизляре  
студ. 3 к. напр. «экономика» проф. «ЭиБУ»*

*Научный руководитель: ст. преп.*

*Шукашвили Т.Т.*

Бухгалтерии торговых организаций нередко сталкиваются с тем, что один и тот же товар в документах разных поставщиков называется по-разному, и, кроме того, в номенклатуре самой организации наименование несколько отличается. Многие работники бухгалтерских служб считают это проблемой: в документах разных поставщиков содержится одно, второе, третье наименование товара, а в документах организации и соответственно при продаже – четвертое.

Кроме того, возможна ситуация, когда в документах поставщика допущена ошибка (опечатка) в наименовании товара, а исправить документы по каким-либо причинам невозможно.

Для бухгалтера правомерны следующие вопросы: можно ли в своем учете отразить данный товар под другим наименованием; чем это грозит компании и ее покупателям (не сочтет ли налоговый инспектор при проверке, что это разные товары)?

Проведем небольшое исследование, ориентируясь на законодательство и положения по ведению бухгалтерского учета в Российской Федерации, а также учитывая при этом соответствующие нормы НК РФ (возможные «налоговые последствия»).

Основными задачами бухгалтерского учета являются:

- формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним, а также внешним пользователям бухгалтерской отчетности;

- обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации при осуществлении организацией хозяйственных операций.

При выполнении этих задач в бухгалтерском учете придерживаются ряда допущений и требований. В данном случае упомянем наиболее важные для нас:

- допущение последовательности способов ведения бухгалтерского учета и применения учетной политики, которое говорит о том, что методы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, организация документооборота, рабочий план счетов бухгалтерского учета должны быть относительно постоянными, при их изменении необходимо обеспечить преемственность соответствующих данных учета и отчетности, их сопоставимость;

- требование приоритета содержания перед формой, согласно которому отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности должно

исходить не только из их правовой, юридической формы, но и из экономического содержания и условий хозяйствования;

требование рациональности, т.е. обеспечения рационального и экономного ведения бухгалтерского учета исходя из условий хозяйственной деятельности и величины организации.

Представленные положения говорят о том, что информация в бухгалтерском учете должна быть полной, достоверной, полезной, вестись из года в год по возможности одними и теми же методами, быть экономически верной по смыслу и при этом затраты на учет не должны превышать его полезность. Все хозяйственные операции должны оформляться первичными документами. В требованиях к первичным документам представленных в федеральном законе, ничего не говорится о наименовании товара. Более полную информацию о требованиях к ведению бухгалтерского учета и их документированию дает Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Минфина России. № 34н от 25.10.10 г. Однако и в нем ничего специально не говорится об особенностях указания наименований товаров. Есть лишь одна важная деталь: документирование в российском бухгалтерском учете осуществляется на русском языке. Следовательно, наименование товаров в документах поставщиков и в документах компании должно быть указано на русском языке (либо иметь построчный перевод на русский язык).

Далее обратимся к документам, которые непосредственно регулируют учет материально-производственных запасов вообще и товаров в частности.

Пункт 3 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», утвержденного приказом Минфина России № 44н от 25.10.10 г. говорит о том, что единица бухгалтерского учета материально-производственных запасов выбирается организацией самостоятельно таким образом, чтобы обеспечить формирование полной и достоверной информации об этих запасах, а также надлежащий контроль за их наличием и движением. В зависимости от характера материально-производственных запасов, порядка их приобретения и использования единицей материально-производственных запасов может быть номенклатурный номер, партия, однородная группа и т.п. Пункт 50 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденных приказом Минфина России № 119н от 25.10.10 г. говорит о том же, но более детально, и допускается, например, такой подход: «Если в расчетных (сопроводительных) документах поставщика указана более крупная (или более мелкая) единица измерения (например, в тоннах), чем принято в организации (например, в килограммах), такие материалы приходятся в той единице измерения, которая принята в данной организации». Таким образом, даже единицы измерения в документах поставщика и в учете покупателя могут не совпадать. При этом снова нет ни слова об обязательной тождественности наименований товаров.

НК РФ также не содержит требований о полной тождественности наименований товаров. Очевидно одно: товар, полученный от поставщика, принятый

на учет в компании и проданный покупателю, должен быть идентифицируем как один и тот же, что важно, в частности, при учете НДС (ст. 160, 169 НК РФ).

Мы проанализировали нормативные документы по бухгалтерскому учету, которые необходимо и достаточно применять при учете товаров. Теперь можно сделать выводы и ответить на вопросы, поставленные в начале нашего исследования:

- компания может и должна самостоятельно определять методы учета товаров (в рамках, рекомендованных Положениями);

- компания самостоятельно определяет товарную номенклатуру, т.е. наименование, исходя из собственных потребностей. При этом данные наименования не обязаны быть тождественны наименованиям других компаний;

- наименования должны быть указаны на русском языке и обеспечивать понимание того, о каком конкретно товаре идет речь (информация должна быть полной и достоверной);

- в налоговом законодательстве также не представлено требования о тождественности наименований товаров в документах поставщика и покупателя;

- важно обеспечить сопоставимость информации, идентифицируемость товаров. Исходя из принципа достоверности и требования рациональности, можно предложить такой выход (особенно это актуально для компаний с большим количеством номенклатурных позиций): составить внутренний документ «Таблица соответствия наименований товаров». Причем подготовить этот документ и обновлять его по мере необходимости должны соответствующие специалисты, а пользоваться им необходимо и в складском учете, и в бухгалтерии.

- Проанализировав все нормативные документы по бухгалтерскому учету, которые необходимо и достаточно применять при учете товаров, теперь можно сделать выводы и ответить на вопросы, поставленные в начале исследования.

1. Компания может и должна самостоятельно определять способы методы учета товаров (в рамках, рекомендованных Положениями).

2. Организация самостоятельно определяет товарную номенклатуру, то есть и наименование, исходя из собственных потребностей. И эти названия товара не обязаны быть тождественны наименованиям в других компаниях.

3. Названия должны приводиться на русском языке и обеспечивать понимание того, о каком конкретно товаре идет речь (информация должна быть полной и достоверной).

4. В налоговом законодательстве также нет требования о тождественности названий товаров в документах поставщика и покупателя.

Важно обеспечить сопоставимость информации, идентифицируемость товаров. И снова, исходя их принципа достоверности и требования рациональности, можно предложить такой выход (особенно это актуально для компаний с огромным количеством номенклатурных позиций): составить внутренний документ «Таблица соответствия наименований товаров». Причем подготовить его и обновлять по мере необходимости должны соответствующие специалисты. А пользоваться документом необходимо и в складском учете, и в бухгалтерии.

### Список литературы

- 1) Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» // «Собрание законодательства РФ», 12.12.2011, № 50, ст. 7344.
- 2) Касьянова Г.Ю. Главная книга бухгалтера. – М.: АБАК, 2013. – 864 с
- 3) Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет. – М.: Инфра-М, 2010. – 656 с.
- 4) Лебедева Е.М. Бухгалтерский учет. – М.: Академия, 2012. – 304 с.

## СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ИННОВАЦИОННОЙ ПРОДУКЦИИ

*Афаунова Ж.Ч.  
Шибзухова Р.А.*

Одним из основных мероприятий, направленных на развитие инновационной деятельности, является модернизация действующих предприятий и производств на основе внедрения инновационных технологий, технологического переоснащения производств, для освоения и выпуска новой продукции. Именно за счет производства новой продукции обеспечивается прирост экспорта и импортозамещение, увеличение объемов сертифицированной продукции и продукции, отвечающей международным стандартам качества, а также осуществляется модернизация важнейших экспортно – ориентированных и импортозамещающих производств.

В отечественной и международной практике инновационная деятельность организациями может осуществляться по различным направлениям. В настоящее время в структуре инновационной деятельности организаций принято выделять продуктовые, процессные, организационные и маркетинговые типы инноваций [1, с.12]. Особое место в этой структуре занимают продуктовые, под которыми понимается внедрение продукции или услуги, являющихся новыми или значительно улучшенными по части их свойств или способов использования. Подтверждением чему являются данные статистики.

Объектами инновационной деятельности являются новации, которые с момента принятия их к распространению приобретают новое качество, становятся нововведениями (инновационными продуктами).

В процессе производства инновационной продукции учет именно учет затрат на производство занимает ключевое место в информационной системе управленческого учета.

Инновационный процесс накапливает затраты с момента появления новой идеи и до момента ее коммерциализации. Правильная оценка и систематизация затрат на инновационную деятельность дает возможность управлять ими и учитывать факторы их минимизации.

Затраты на инновационную деятельность могут группироваться по экономическим элементам: разработка и производство инновационной продукции, на оплату труда, социальные отчисления, материальные, амортизация основных средств, прочие затраты.

К проблемам, связанным с процессом отражения в учете хозяйственных операций, относящихся к инновационной деятельности следует отнести:

- отсутствие в управленческом учете строго регламентированных стандартов и сложившегося законодательства характерных для финансового и налогового учета;
- неприспособленность к детализации объектов инновационной деятельности счетов и регистров бухгалтерского учета;
- слабая разработанность методики калькулирования объектов инновационного внедрения;
- существенные отличия, существующие в оценке стоимости непосредственно инновационных технологий, инновационных, организационных и маркетинговых мероприятий фактически, что не позволяет отнести указанные процессы на тот или иной бухгалтерский счет.

Для того, чтобы управленческий учет стал одним из элементов реального механизма, обеспечивающего успех инноваций, его развитие необходимо осуществлять в следующих направлениях:

- определение инноваций как объекта управленческого учета;
- обеспечение формирования в системе управленческого учета информации об инновационных затратах по местам их возникновения и центрам ответственности.

Решение первой задачи, несомненно, требует выделение определенных составляющих инновационных процессов, например, научно-исследовательских, опытно-конструкторских работ и определения методики их учета.

Учет затрат на инновационную деятельность имеет свои особенности и зависят:

- от типов производства (индивидуальное, серийное, массовое);
- конкретного этапа инновационной деятельности;
- финансовых возможностей предприятия;
- способа разработки инновационного продукта (наличие или отсутствие у предприятия собственных научно-исследовательских подразделений). В зависимости от степени своей инновационной активности предприятие может осуществлять инновационный процесс по внедрению проекта собственными силами или воспользоваться услугами сторонних организаций.

Затраты на осуществление инновационной деятельности должны найти отражение в системе бухгалтерского учета затрат, которые связаны с созданием и реализацией инновационных проектов, порядке финансового обеспечения научно-исследовательской деятельности предприятия.

В настоящее время одним из недостатков инновационной деятельности является то, что не существует единой системы счетов и регистров бухгалтерского учета для отражения расходов и доходов и финансовых результатов научно-исследовательской деятельности на предприятии, имеющиеся учетные регистры, бухгалтерские счета не предоставляют достоверных для проведения анализа инновационной продукции и ее влияния на финансовые результаты деятельности предприятия.

Для эффективного планирования и учета инновационных затрат предприятию необходимо обеспечить раскрытие соответствующей информации для принятия управленческих решений по поводу производства новой продукции. Для этого необходимо построение методики бухгалтерского учета инновационных затрат в соответствии с потребностями пользователей информации. Одним из недостатков учета инновационной деятельности является то, что не существует единой системы счетов и регистров бухгалтерского учета для отражения расходов, доходов и финансовых результатов научно-исследовательской деятельности на предприятии. В то же время, имеющиеся учетные регистры, бухгалтерские счета и статистическая отчетность не предоставляют достоверных данных для проведения анализа инновационной продукции, ее влияния на финансово-экономические результаты деятельности предприятия. Инновационная продукция является результатом выполнения инновационного проекта научно-исследовательской и/или опытно-конструкторской разработки. Часто это продукция с изготовлением экспериментального образца (экспериментальной партии). На каждую разработку открывается заказ, ему присваивается определенный номер (шифр), который проставляется во всех документах по списанию прямых затрат. Все затраты группируются в карточках аналитического учета, которые открываются на каждую разработку нового вида продукции и ведутся в разрезе калькуляционных статей. Закрывание заказа производится на основе акта приемки-сдачи выполненных работ [5]. В методике учета существуют разные предложения по поводу отражения затрат на создание инновационного продукта.

Формирование расходов, связанных с разработкой и освоением новой продукции, могут быть отражены в учете в составе нематериальных активов (относятся на их первоначальную стоимость); в составе затрат производства (списание из состава расходов будущих периодов); в составе текущих затрат на исследования и разработки. Тем не менее, если на предприятии происходит внедрение инновационной продукции на основе использования объектов права интеллектуальной собственности, то она должна быть идентифицирована в составе нематериальных активов. Расходы, которые связаны с улучшениями технологических процессов, относят к текущим расходам предприятия. Таким образом, инновационный продукт на предприятии необходимо рассматривать как объект бухгалтерского учета с определенной учетной характеристикой, беря во внимание всю специфику его создания и коммерциализации. Расходы на инновационную деятельность следует накапливать на счетах бухгалтерского учета по этапам формирования инноваций на предприятии, а также по их обособленным объектам.

Таким образом, НИОКР следует считать неотъемлемым элементом инновационной деятельности и рассматривать как объект управленческого учета.

Решение задачи формирования в системе управленческого учета информации об инновационных затратах по местам их возникновения и центрам ответственности особую актуальность приобретает в крупных инновационных компаниях в целях контроля и анализа структуры затрат инновационных проектов. На формирование системы управленческого учета в таких компаниях

определяющее влияние оказывает достаточно большое количество структурных подразделений, занимающихся различными видами деятельности. При этом организационная структура таких компаний, как правило, в основном строится по принципу вертикальной интеграции с централизованным управлением. Указанное обстоятельство обуславливает необходимость применения счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты», который, также являясь по всей сути вертикальным, становится счетом-экраном. Такое назначение счета 79 позволяет отразить в итоговом учете расходы подразделений, задействованных в инновационной деятельности. При этом те расходы, связанные с осуществлением инновационной деятельности, которые в структурных подразделениях будут зафиксированы по кредиту соответствующего счета, в главной книге отражаются по дебету и наоборот. Поскольку указанные записи являются идентичными и носят взаимоисключающий характер, в сводном балансе компании сальдо расчетов по счету 79 «Внутрихозяйственные расчеты» не возникает.

Что касается собственно, затрат обслуживающих структур, то для их учета целесообразно воспользоваться счетами 30-39. В то же время, как справедливо констатируется отдельными авторами, традиционные учетные методики не позволяют формировать информационную базу затрат и доходов от инновационной деятельности для целей инновационного анализа.

Порядок бухгалтерского учета расходов также зависит от того, что является заказчиком инновационного продукта и где последний будет использован.

Структурное подразделение может выполнять работы для структурных подразделений компании или для внешних контрагентов. Во втором случае могут существовать различные инварианты, обусловленные различными полномочиями организационных единиц компании, занимающихся инновационной деятельностью.

Управленческий учет затрат, связанных с осуществлением инновационных разработок, в этом случае ведется в следующем порядке:

Дебет 08-6 Кредит 30-39 – учет расходов по инновационной деятельности;

Дебет 79-2 Кредит 08-6 – осуществлена передача расходов по созданию инновационного продукта.

Во втором случае НИОКР выполняются по договорам, заключенным со сторонними организациями, и в учете структурного подразделения отражается выручка от выполнения работ. В данном случае по счету 79 «Внутрихозяйственные расчеты» головной организации передается финансовый результат от осуществления инновационной деятельности.

В зависимости от того, каким объемом полномочий наделено структурное подразделение, зависит и порядок организации и ведения управленческого учета.

Рассмотрим возможные инварианты организации управленческого учета, когда заключение договоров на создание инновационной продукции со сторонними организациями возложено либо на структурное подразделение, либо на головную организацию.

В первом случае управленческий учет внутрихозяйственных расчетов созданию инновационной продукции осуществляется в следующем порядке:

- у подразделения, ведущего инновационную деятельность:

Дебет 08-6 Кредит 30-39 – учет расходов, связанных с осуществлением инновационной деятельности а основании договора со сторонней организацией;

Дебет 90-2 Кредит 08-6 – списание себестоимости инновационной продукции;

Дебет 62 Кредит 90-1 – признание дохода от продажи переданной инновационной продукции;

Дебет 90-3 Кредит 68 – начислен НДС;

Дебет 79-2 Кредит 62 – передача дебиторской задолженности головной организации;

Дебет 90-9 (99) Кредит 99 (90-9) – выявление финансового результата от реализованной инновационной продукции;

Дебет 99 (79-2) Кредит 79-2 (99) – отражена передача финансового результата структурного подразделения головной организации.

В том случае, если заключение договоров на создание инновационной продукции возложено непосредственно на головную организацию, причем для которой создание инновационного продукта не является обычным видом деятельности, учет расходов осуществляется в следующем порядке:

- у подразделения, ведущего инновационную деятельность:

Дебет 08-6 Кредит 30-39 – учет расходов, связанных с выпуском инновационной продукции по договору со сторонней организацией;

Дебет 79-2 Кредит – осуществлена передача расходов, связанных с разработкой инновационной продукции головной организации;

- у головной организации:

Дебет 62 Кредит 91-1 – признан доход от реализации инновационной деятельности;

Дебет 91-2 Кредит 79-2 – списана себестоимость результатов инновационной деятельности, осуществленной структурным подразделением – разработчиком;

Дебет 91-2 Кредит 68 – начислен НДС, подлежащий уплате бюджет;

Дебет 51 Кредит 62 – поступила выручка от реализации результатов инновационной деятельности;

Дебет 91-9 (99) Кредит 99 (91-9) – выявлен финансовый результат от осуществления инновационной деятельности.

В зависимости от того, каким объемом полномочий наделено структурное подразделение, осуществляющее разработку и выпуск инновационной продукции, зависит и порядок организации управленческого учета затрат и их передачи подразделениями в рамках внутрихозяйственных расчетов инновационной деятельности.

Повысить качество информационной поддержки менеджмента предприятия в целях эффективного управления инновациями, а также обеспечить составление прогнозной отчетности с учетом результата анализа позволит введение в

практику крупных организаций так называемых счетов стратегического учета. [4].

Таким образом, инновационный продукт на предприятии необходимо рассматривать как объект бухгалтерского учета с определенной учетной характеристикой, беря во внимание всю специфику его создания и коммерциализации. Расходы на инновационную деятельность следует накапливать на счетах бухгалтерского учета по этапам формирования инноваций на предприятии, а также по их обособленным объектам.

#### **Список использованных источников**

1. Федеральный закон от 23 августа 1996г. № 127 «ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике» (ред. От 03.12.2012)

2. Приказ Минфина РФ от 19.11.2002 № 115н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы ПБУ 17/02» (ред. от 18.09.2006).

3. Рекомендации по сбору и анализу данных по инновациям/Организация экономического сотрудничества и развития, Статистическое бюро Европейских обществ – 3-е изд.; пер. на русский язык, 2-е изд., исправл. – Москва: Гос. Учреждение «Центр исследований и статистики науки», 2010. – 107 с.

4. Газизова А.Р., Ермакова Н.А. О применении счетов управленческого учета по внутрихозяйственным расчетам инновационной деятельности в вертикально интегрированных структурах // Международный бухгалтерский учет. 2010, № 8, с. 21 – 28.

5. Саранцева Е.Г., Давыдова В.В. Инновационная деятельность как объект управленческого учета// Международный бухгалтерский учет, 2012, № 24, с.23 – 29.

6. Шибзухова Р.А., Ахметова Л.А., Афаунова Ж.Ч. Особенности управленческого учета при осуществлении инновационных процессов// Экономика и менеджмент систем управления. Научно-практический журнал. 2013, № 2, с.85 – 91.

#### **К ВОПРОСУ ВНЕДРЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В ОРГАНИЗАЦИЯХ**

*Ахмедов М.А.*

*ФГБОУ ВО СПбГЭУ филиал в г. Кизляре  
студ. 3 к. напр. «экономика» проф. «ЭиБУ»  
Научный руководитель: к.э.н. доцент  
Ибрагимова А.Х.*

Отсутствие среди экономистов конкретного мнения о роли, назначении и сущности управленческого учета, существенно усложняет процедуру его вне-

дения в хозяйственную деятельность организации. Понятие управленческого учета стало известным, хотя не все понимают, что это такое. Управленческий учет выделился от простого бухгалтерского прежде всего тем, что его сведения рассчитаны не для внешних пользователей к внешним относят таких пользователей как государство, банки, деловые партнеры, он предназначен для внутреннего использования. Главным призванием управленческого учета является помощь руководителю в принятии верного решения по координации управления предприятием[6]. Управленческий учет является неотъемлемой частью всей системы бухгалтерского учета. Цели и задачи которые стоят перед финансовым учетом одобряются и в управленческом учете. Однако преимуществом управленческого учета является предоставление необходимой информации для принятия решений, планирования, оценки деятельности предприятия и выработке стратегии[5].

Следует отметить то, что действующие нормативные документы относятся к финансовому учету. Об управленческом учете в них не упоминается. Однако многие положения указанные в документах вполне приемлемо использовать и в управленческом учете.

В частности первичные документы в управленческом учете желательно составлять согласно с правилами Федерального закона "О бухгалтерском учете"(п. 2 ст. 9). Также к управленческому учету во всей полноте следует выделить п.4 ст.10 федерального закона, объявляющей коммерческой тайной содержание учетных регистров и внедрения отчетности.

Является целесообразным применять ПБУ в управленческом учете, но в отличие от финансового учета они не являются необходимыми.

Каждой организации в ходе своей работы необходимо принимать важные решения быстро и точно, опираясь на те данные, которые у них имеются. В частности это затрагивает торговые предприятия, где каждый последующий день задержки может стоить денег. " Кто владеет информацией, тот владеет миром" - как говорят великие. Соответственно, если коммерческое предприятие основывается на искаженной информации, то оно с высокой вероятностью может оказаться ложным. В последующем компания может понести финансовые убытки[1].

При построении системы управленческого учета появляется ряд проблем такие как:

- неполнота предоставляемой информации. Особенно такие проблемы возникают в крупных компаниях, когда поступают отчеты из дочерних компаний.

- не оперативность сбора информации из управляемых организаций и ее нестандартизованность. Компании имеют различные отчетные формы, справочники, разные планы счетов, кодификаторы, системы автоматизации и учетные политики. Специалисты головной компании не могут построить общего представления о компании в целом из-за того, что сложно собрать этот разрозненный информационный поток.

Особенности ведения управленческого учета обуславливаются только спецификой работы организации. В крупных организациях, которые состоят из

нескольких дочерних предприятий, или в средних фирмах, разделенных на несколько юридических лиц, неизбежно возникают проблемы аккумуляции управленческих сведений, которые поступают из разных подразделений.

Во избежание таких проблем, у всех юридических лиц, необходимо, во - первых, управленческие планы счетов привести в соответствии друг с другом, во - вторых, обеспечить одинаковую структуру и содержание аналитических справочников учета. Иначе финансисты дочерних предприятий будут составлять отчетность по собственным правилам и для ее объединения придется анализировать первичные документы[2].

На сегодняшний день в нашей стране имеется огромное количество нерешенных вопросов и противоречий в сфере управленческого учета. В современных условиях хозяйствования ведение управленческого учета в организациях способствует активному проявлению самостоятельности, обоснованному принятию управленческих решений и ориентации на конечные результаты хозяйственной деятельности. Управленческий учет осуществляет не только фиксирование прошлых затрат и их документальное отражение, анализ финансово-хозяйственной деятельности организации, но и позволяет экономически обосновать процесс принятия управленческих решений. Поэтому не случайно в его сферу входят вопросы, связанные с экономикой, управлением, планированием, анализом, и контролем деятельности организаций[1].

### **Список литературы**

1. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: Учебник – 2-3 изд., перераб. и доп. – М.:ИНФРА – М, 2008. – 720с. – (высшее образование).
2. Янковский К. П., Мухарь И. Ф. Управленческий учет: Учебное пособие. Стандарт третьего поколения. — СПб.: Питер, 2011. — 368 с.: ил. — (Серия «Учебное пособие»).
3. Электронный ресурс (<http://www.audit-it.ru/articles/finance/a106/42848.html>)

### **ФАКТЫ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ЖИЗНИ И ИХ КЛАССИФИКАЦИЯ**

*Ахметова Л.А.  
доцент кафедры бухгалтерского учета,  
анализа и аудита Института права,  
экономики и финансов КБГУ*

Деятельность любого предприятия складывается из множества хозяйственных операций или фактов хозяйственной жизни. Факты хозяйственной жизни – это то, что отражается в бухгалтерском учете и является предметом бухгалтерского учета.

Чтобы глубже разобраться в этом определении, необходимо изучить элементы его составляющие, а именно: 1) факт хозяйственной жизни, 2) хозяйственный процесс, 3) состав средств и источников их образования.

1. Факт – это нечто объективно существующее. В бухгалтерском учете выделяют три группы фактов хозяйственной жизни: состояния – когда фиксируется наличие, например, в наличии имеется 300 пар обуви; действия, когда что-то происходит, например, продано 180 пар обуви; и события, если мы узнаем, например, что 20 пар обуви украдены. Для бухгалтера любой из названных фактов хозяйственной жизни имеет смысл только тогда, когда он документирован. В бухгалтерском учете всегда действует принцип: нет документа, нет факта. Именно поэтому, на практике, бухгалтер учитывает не сами факты, а информацию о них, зафиксированную в документах.

2. Хозяйственный процесс представляет собой совокупность фактов хозяйственной жизни. Все факты хозяйственной жизни относятся к конкретным хозяйственным процессам, а именно: процессам снабжения, производства и реализации.

Процесс снабжения представляет собой совокупность фактов хозяйственной жизни по обеспечению предприятия необходимыми ресурсами для обеспечения непрерывной деятельности.

Процесс производства – это комплекс фактов хозяйственной жизни по добыче, переработке и превращению сырья в готовую продукцию.

Заключительной стадией кругооборота является продажа произведенной продукции и получение за нее денежного вознаграждения.

Следовательно, процесс продажи представляет собой комплекс хозяйственных фактов по сбыту готовой продукции, доведению ее до потребителя и определению финансового результата.

Фактов хозяйственной жизни в бухгалтерском учете отражаются согласно принципу регистрации и правилам из него вытекающим.

1. Каждый факт хозяйственной жизни, который должен быть отражен в бухгалтерском учете, подлежит регистрации. При этом минимум информации, необходимой отразить определяется нормативными документами, а максимум – администрацией организации.

2. Факты хозяйственной жизни, которые не отражаются в бухгалтерском учете, не подлежат регистрации.

3. Все зарегистрированные факты отражаются в бухгалтерском учете верно.

4. Информация о фактах хозяйственной жизни, зарегистрированная в документах, не должна быть фальсифицирована.

5. Имущество предприятия не может быть похищено или использовано бесхозяйственно. (Однако если бы такое правило действовало абсолютно, то возможно и сам бухгалтерский учет был бы не нужен).

6. Для нормального функционирования предприятия управление им должно осуществляться целесообразно.

7. Все отклонения данных бухгалтерского учета от фактических данных о хозяйственных процессах должны быть проанализированы и изучены.

8. Ответственные решения должны приниматься на основе данных бухгалтерского учета. (При этом, чем больше таких решений принимается на основе данных бухгалтерского учета, тем эффективнее работают бухгалтера. И наоборот, если решения принимаются без учета бухгалтерской информации, значит такая информация не представляет никакой ценности).

9. Факты хозяйственной жизни подлежат периодически проверке.

Все эти правила реализуются в определенной среде и приводят к отражению средств и источников их образования. При этом минимум общих знаний о факте хозяйственной жизни, которыми должен располагать каждый бухгалтер, дополняется теми знаниями, которыми действительно обладает каждый бухгалтер.

3. Состав средств и источников их образования характеризует содержание фактов хозяйственной жизни. В бухгалтерском учете изучаются не столько сами средства и источники их происхождения, сколько их категории – средства (актив) и источники (пассив). Они представлены фактами состояния. В бухгалтерском учете отражаются не сами факты, а информация о них. Если бы в учете можно было отражать сам факт, то имеющаяся информация всегда полностью соответствовала бы действительности. Однако в жизни такой адекватности нет. И причина здесь в том, что бухгалтера проводят наблюдения в определенных целях. В связи с этим его точность и время представления сведений ограничены целями наблюдения.

Каждый факт хозяйственной жизни выражает экономические или юридические отношения. Факты хозяйственной жизни, оказывая влияние на экономические показатели предприятия, одновременно воздействуют на изменение объема и структуры его обязательств перед юридическими и физическими лицами, предприятиями, организациями, рабочими и служащими и др. Юридическая сторона фактов хозяйственной жизни характеризуется административными распоряжениями на право их совершения, договорными обязательствами, сроками исполнения, соответствием трудовому законодательству, положениями и инструкциями, приказам и распоряжениям органов хозяйственного управления.

По характеру влияния на общую величину средств, имеющихся у предприятия, факты хозяйственной жизни можно подразделить на внутренние и внешние.

Внутренние факты хозяйственной жизни приводят к изменениям в составе хозяйственных средств или их источников, не оказывая влияния на общую величину средств, имеющихся у предприятия. К таким фактам можно отнести передачу готовой продукции на склад, выдачу наличных денег под отчет, удержание из заработной платы рабочих налога на доходы физических лиц и др. Во всех случаях сумма средств предприятия в целом не изменяется. Такие факты относятся к операциям пермутации, т.е. в результате такого рода фактов хозяйственной жизни валюта баланса не изменяется.

Внешние факты хозяйственной жизни приводят к одновременному изменению объема хозяйственных средств и их источников. Величина общей суммы имущества организации в этом случае увеличится или уменьшится.

Например, поступление на склад предприятия материалов от поставщиков, выплата заработной платы работникам организации, перечисление с расчетного счета платежей в бюджет. Такие факты хозяйственной жизни относятся к операциям модификации, они увеличивают либо уменьшают валюту баланса.

Хозяйственные факты можно подразделить на кратковременные и длительные. Кратковременные хозяйственные операции совершаются и оформляются в течение одного дня или в более короткие промежутки времени. К таким операциям относятся выдача наличных денег из кассы, отпуск материалов на производство, отгрузка продукции покупателям.

Длительные хозяйственные операции совершаются в течение более длительного периода времени, например начисление заработной платы, амортизация оборудования, амортизация нематериальных активов.

По характеру отражаемых данных факты хозяйственной жизни разделяются на реальные и условные.

Реальные факты отражают изменения в объектах бухгалтерского учета. Они делятся на прямые и относительные.

Прямые факты хозяйственной жизни отражают информацию о хозяйственных средствах и их движении. Например. Отпущены со склада в производство основные материалы.

Относительные отражают факт предстоящего изменения хозяйственных средств.

Например. Начислена заработная плата рабочим основного производства. Это относительный факт хозяйственной жизни, так как происходит только начисление заработной платы, т.е. определяется необходимость платежа и право его требовать.

Условные факты хозяйственной жизни содержат информацию о том, какие счета задействованы и на какую сумму, хотя в реальной действительности не было никакого хозяйственного факта. Условные факты, в свою очередь, делят на две группы: переноса показателей и уточнения.

Общим для всех фактов хозяйственной жизни является обязательное их документирование в момент совершения или после совершения операции, а также денежная оценка.

### **Литература**

1. Л.А.Ахметова, Ж.Ч. Афаунова Основы бухгалтерского учета. Нальчик. Издательский центр «Эль-Фа» 1996 г.

1. В.Ф. Палий. Теория бухгалтерского учета: современные проблемы - М.: Бухгалтерский учет, 2007.

2. Я.В. Соколов, В.Я. Соколов. История бухгалтерского учета - М.: Магистр, 2009.

3. Я.В. Соколов. Основы теории бухгалтерского учета. Москва. Финансы и статистика, 2000 г.

4. Я.В. Соколов. Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни - М.:Магистр, 2010.

5. Я.В. Соколов. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. - М.: ЮНИТИ, 1996.

## **ПРОВЕРКА ПРАВИЛЬНОСТИ НАЧИСЛЕНИЯ АМОРТИЗАЦИИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ**

*Балаева Е.Ш.  
ст. 4 к. БУАиА  
Научный руководитель:  
Ш.И. Алибеков  
КФ СПбГЭУ*

При проведении аудита основных средств проверяют их сохранность и техническое состояние; законность и правильность документального оформления операций по поступлению, перемещению и выбытию основных средств; выполнение плана ремонтов, их своевременность и качество. В данной статье мы будем рассматривать конкретно проверку правильности начисления амортизации основных средств.

В ходе проверки необходимо установить, все ли объекты основных средств приняты в расчет при начислении амортизации; учитывается ли при этом их движение; нет ли случаев начисления амортизации во время проведения реконструкции и технического перевооружения основных фондов с полной их остановкой, а также в случаях перевода на консервацию.

При проверке полноты начисления амортизации сравнивают общую стоимость основных средств с остатком по счету 01 «Основные средства» в Главной книге и данными баланса по состоянию на соответствующую дату с учетом их движения. Однако следует учитывать, что амортизация начисляется не по всем основным средствам. Следует проверить расчет амортизации основных средств с учетом их движения в течение года, то есть с учетом их поступления и выбытия. В течение года размер амортизации за отчетный месяц определяется исходя из суммы амортизации, начисленной за предыдущий месяц, скорректированной по установленным нормам в связи с изменением в составе основных средств за предыдущий месяц, а также в связи с стечением нормативных сроков службы полностью амортизированных основных средств. Следовательно, сумму амортизации, подлежащую начислению в отчетном периоде, рассчитывают на основе начисленной амортизации в предыдущем месяце, к которой прибавляют начисленную сумму амортизации по поступившим основным средствам и вычитают сумму амортизации по выбывшим основным средствам в прошлом месяце, а также сумму амортизации в связи с истечением нормативных сроков службы полностью амортизированных основных средств. [1]

Начисление амортизации без учета движения приводит к искажению учетных данных об издержках производства и действительной величине остаточной стоимости основных средств.

При проверке документов по начислению и учету амортизации основных средств нужно иметь в виду, что начисление амортизации не производится во время проведения реконструкции и технического перевооружения основных фондов с полной их остановкой, а также в случае их перевода в установленном порядке на консервацию. На время реконструкции и технического перевооружения продлевается нормативный срок службы основных средств. При этом не прекращается начисление амортизации во время ремонта основных средств. [5]

Аудитор анализирует учетную политику организации в части методов начисления амортизации основных средств, с целью убедиться в том, что она соблюдается последовательно от периода к периоду, также устанавливается правильность определения срока полезного использования основных средств. При проверке порядка начисления амортизации аудитор использует результаты аудита документального оформления и оценки основных средств. В первую очередь анализируется состав основных средств, по которым начисляется амортизация. Затем проверяется правильность определения норм амортизации и срока полезного использования объекта основных средств. Организации имеют право пересматривать срок полезного использования в случаях проведенной реконструкции или модернизации. Аудитору целесообразно выяснить, являются ли установленные на предприятии сроки полезного использования объектов основных средств характерными для данной сферы бизнеса. Для проверки аудитор должен изучить акты ввода объектов в эксплуатацию, материалы переоценки основных средств. [6]

По всем фактам неправильного начисления амортизации определяются суммы излишне начисленной или недоначисленной амортизации. Устанавливают, как это повлияло на себестоимость продукции и финансовые результаты, выявляют причины нарушений и виновных в этом лиц, предлагают меры к недопущению подобных недостатков в будущем. В процессе аудиторской проверки следует рекомендовать администрации организации внести соответствующие в бухгалтерский учет и отчетность.

Проверяя обоснованность ускоренной амортизации, следует иметь в виду, что она является целевым методом более быстрого по сравнению с нормативными сроками службы основных средств полного перенесения их балансовой стоимости на издержки производства и обращения. Организации могут применять метод ускоренной амортизации в отношении основных средств, используемых для увеличения выпуска средств вычислительной техники, новых прогрессивных видов материалов, приборов и оборудования, товаров народного потребления, расширения экспорта продукции в случаях, когда ими осуществляется массовая замена изношенной и мораль устаревшей техники. При этом норму нельзя увеличивать более чем в два раза. [7]

Результаты проверки начисления амортизации влияют на мнение аудитора в отношении достоверности формирования налоговой базы по налогу на прибыль, так как суммы начисленной амортизации формируют расходы, связанные с производством и реализацией.

## **Список использованной литературы**

1. Федеральный закон от 30.12.2008 №307-ФЗ (ред. от 01.12.2014) «Об аудиторской деятельности»;
2. Федеральный закон от 06.12.2011 №402-ФЗ (ред. от 04.11.2014) «О бухгалтерском учете»;
3. Приказ от 13.10.2003г. № 91н об утверждении методически указаний по бухгалтерскому учету основных средств;
4. Приказ от 30.03.2001г. № 26н об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01;
5. Аудит: Учебник/ Е.М. Мерзликина, Ю.П. Никольская.- 3-е изд., перераб. и доп.- М.: ИНФРА-М, 2010.- 368 с.;
6. Аудит: Учебное пособие/ С.М. Бычкова, Е.Ю. Итыгилова; Под ред. Я.В. Соколова.- М.: Магистр, 2009.- 463 с.;
7. Харченко О.Н., Самусенко С.А. Аудит: практикум. – М.: КНОРУС, 2009.

## **ФАКТОРЫ, ВЛИЯЮЩИЕ НА ПРИМЕНЕНИЕ МСФО В ИРАКЕ**

*Мохаммад Биал Амджад Мохаммад,  
старший преподаватель  
кафедры бухгалтерского учета  
Мосул университета, г. Мосул, Ирак*

Переход Ирака к рыночной экономике вызвал неизбежность реформирования системы бухгалтерского учета в стране в соответствии с требованиями рынка и необходимостью понимания финансовой отчетности иракских организаций иностранными инвесторами и другими пользователями. В статье проанализирована возможность развития системы бухгалтерского учета Ирака в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО).

Как известно на принятие и последующее применение МСФО в различных странах влияет совокупность определенных факторов. Ряд ученых выделяют следующие факторы, влияющие на применение МСФО: историческое развитие национальной экономики и ее рынков капитала; различия в правовых системах; различия в характере имущественных прав; размер и сложность компаний внутри страны; социальный климат; степень стабильности валюты; существование законов по бухгалтерскому учету; система образования.

Важную роль в принятии МСФО во многих развивающихся странах играет государственная политика. Как сообщает Шариф Х.П.[1] государственная политика влияет на принятие или непринятие МСФО в развивающихся странах. Правительства развивающихся стран могут заставить компании способствовать использованию МСФО при представлении отчетов в этих странах, поскольку использование МСФО может являться одним из условий инвестирования.

Результаты исследования Мир М.З. и Рахман А.С. [2] показали, что к факторам, влияющим на принятие решения по применению МСФО, относится институциональная легитимизация. Они рассмотрели опыт Бангладеш и сдела-

ли вывод, что применение ими МСФО связано с давлением на правительство страны, оказываемого из ключевых международных учреждений и профессиональных бухгалтерских органов. Кроме того Мир М.З. и Рахман А.С. выделяют наличие профессиональных бухгалтерских организаций как фактором, который приводит в действие решение о принятии МСФО.

Среди факторов, влияющих на принятие МСФО в развивающихся странах, выделяют рынок капитала. Рынок капитала в данном случае упоминается для ценных бумаг (заемного или акционерного капитала), когда коммерческие предприятия и Правительство могут использовать долгосрочные средства. По словам Аль-Шаммари Б. и др. [3] и Шамси Е.Е. [4] рост и открытие рынков капитала в развивающихся странах оказывают давление на Правительство с целью перехода на МСФО, в ожидании, что принятие данного решения будет удовлетворять требованиям местных и международных инвесторов в более подробной и сопоставимой финансовой отчетности.

Чендлер Ж.С. и Хольцер Х.П. [5] указали, что одним из факторов, влияющих на систему учета в развивающихся странах, является уровень образования бухгалтеров. По мнению Зегхал Д. и Мхедхаби К., [6] принятие МСФО требует высокого уровня образования, компетентности и опыта, чтобы иметь возможность понимать, интерпретировать, а затем использовать эти стандарты.

Ученые Иеха Ф.О. и Фабед С.О. [7] в своих работах отметили, что принятие международных стандартов финансовой отчетности в значительной степени обусловлено рядом факторов, которые включают в себя, среди прочего, профессиональную поддержку по внедрению МСФО, готовность компаний применять международные стандарты.

Аль-Джифри К. и Кашармех Х., [8] и Шамси Е.Е. [4] считают, что профессиональные организации играют важную роль в принятии МСФО в развивающихся странах. По мнению Шариф Х.П.[1] профессиональная организация представляет собой группу людей учетной профессии, которым поручены функции контроля или надзора над законной практикой профессии; ил орган, действующий для защиты общественных интересов; или организацию, которая представляет интерес профессионалов-практиков, поддерживает собственную привилегию и мощные позиции в качестве контролирующего органа.

Аль-Джифри К. и Кашармех Х. [8] при изучении практики бухгалтерского учета Объединенных Арабских Эмиратов установили, что размер компании (большая, средняя и малая) влияют на принятие МСФО. Размер компании зависит от ее активов и ликвидности. Шариф Х.П.[1] также считает, что размер компании имеет значительную роль в направлении перехода на МСФО.

В своем исследовании Тесфу Ф.Ф. [9] проанализировал вышеуказанные мнения и определил следующие факторы, которые могут повлиять на принятие МСФО компаниями (рис.1): государственные политики, профессиональные организации, размер компании, рынок капитала, и уровень образования. Эти факторы ученый считает основными в условиях необходимости радикального сдвига парадигмы в практике бухгалтерского учета.



Рис. 1. Факторы, влияющие на принятие МСФО

Далее рассмотрим влияние указанных факторов на возможность развития национальной системы бухгалтерского учета в соответствии с МСФО в Ираке, как развивающейся стране.

В Ираке, на наш взгляд, **государственная политика** влияет на систему бухгалтерского учета. В 1985 году иракская Ассоциация бухгалтеров вынесла решение о принятии международных стандартов бухгалтерского учета в Ираке, а бухгалтеры должны были руководствоваться данным решением. В 1988 году в естественной иракской среде был сформирован Совет по стандартам бухгалтерского учета и контроля, целью которого было развитие бухгалтерского учета с помощью принятия новых учетных стандартов, приближенных к МСФО. Данное обстоятельство объясняется воздействием национальных перемен в стране на требования, предъявляемые национальному бухгалтерскому учету, а они, в свою очередь, являются следствием практики учета другой международной среды.

В первом десятилетии двадцать первого века, Ирак имел политику открытости экономики и иностранных инвестиций. Иракское законодательство для Иракского Центрального банка, банков и страховых компаний, иракского рынка ценных бумаг и т.п. требовало применение международных стандартов бухгалтерского учета и отчетности. Все это потребовало обновления единой учетной системы для удовлетворения потребностей текущего и будущего этапа развития экономики.

В соответствии с основной целью МСФО по консолидации теории и практики бухгалтерского учета и формированию финансовой отчетности на международном уровне, Федеральный Совет высшего органа финансового контроля стремился сохранить преемственность стандартизации бухгалтерского учета в Ираке. Данная преемственность достигается путем унификации понятий и практики бухгалтерского учета и финансовой отчетности, соответствующую

щей для сравнения между организациями государственного сектора, частных и смешанных отраслей, с учетом конвергенции с МСФО. Все это необходимо для того, чтобы повысить уровень учета и народного хозяйства в Ираке и сформировать финансовые отчеты, удовлетворяя потребностям организаций, пользователей докладов, национальных бухгалтеров и налоговых организаций.

Несмотря на то, что государственная политика Ирака поддерживает тенденцию перехода на МСФО, на практике нет конкретных программ по применению МСФО. В этой связи рекомендуем принятие законов, определяющих конкретную программу применения МСФО в Ираке и время на реализацию каждого ее этапа.

В Ираке **рынок капитала** или рынок ценных бумаг («Багдадский рынок ценных бумаг») действует с 1991 года, в соответствии с законом № 24. Багдадский рынок ценных бумаг был создан для регулирования небанковского финансового сектора в институциональных рамках, направлен на поощрение частных сбережений и преобразование их в выгодные инвестиции в производственный сектор [10]. С 2004 года в Ираке действуют две основные организации, работающие на финансовом рынке – Иракский рынок ценных бумаг и Комиссия по ценным бумагам Ирака. Комиссия по ценным бумагам содержит полномочия надзора и контроля над созданием компаний и их операциями с ценными бумагами и контроль деятельности регулярного торгового рынка. Иракский рынок ценных бумаг, представляющий экономический рынок с финансовой и административной самостоятельностью, не связан с каким-либо направлением и управляется Советом управляющих, представляющих разные сегменты инвестиций сектора экономики.

Несмотря на то, что в иракском законодательстве имеется норма, в которой прописано, что все компании, являющиеся участниками рынка ценных бумаг, должны представлять свою отчетность в соответствии с требованиями МСФО, на наш взгляд, действующий рынок ценных бумаг в Ираке не существенно влияет на сближение иракского национального бухгалтерского учета с МСФО. Таким образом, мы согласны с теми учеными, которые утверждают, что рынки капитала в развивающихся странах невелики и неэффективны, и, следовательно, не влияют на принятие МСФО в этих странах.

Экономические университеты Ирака предоставляют высокий **уровень образования**, однако, теоретических профессиональных знаний, полученных в университетах, на практике применения МСФО не хватает. Бухгалтерам иракских компаний не хватает компетентности и профессиональных суждений в отношении применения требований МСФО. Необходимо, на наш взгляд, в учебные программы внести обновления в части развития профессиональных компетенций будущих бухгалтеров.

В своем исследовании о бухгалтерском образовании в Ираке Джалили М.А. и Зонун А.А. [11] предложили новую дисциплину «Международный учет», в которой предлагалось рассматривать верховенство международных принципов бухгалтерского учета и концепции их целей и развития. Данная дисциплина даст студентам необходимый фон, чтобы понять различные задачи и проблемы, касающиеся международного бухгалтерского учета и необходи-

мые знания о том, как анализировать эти проблемы и решать их. Кроме того, дисциплина должна дать информацию студентам о международных стандартах аудита и международных стандартах бухгалтерского учета и их различных приложениях.

Мы поддерживаем предложения Джалили М.А. и Зонун А.А. о повышении уровня образования студентов, обучающихся специальности «Бухгалтерский учет», но с одним добавлением. По нашему мнению, дисциплины и курсы, обучающие основам международного учета и отчетности, должны быть на всех уровнях образования – от бухгалтера с начальным профессиональным образованием до бухгалтера-экономиста с высшим образованием. В дополнение к вышеизложенному, хотелось бы порекомендовать иракским университетам:

- регулярную публикацию преподавателями экономических специальностей научных статей в периодических научных журналах, специализирующихся на применении МСФО;

- организацию кафедрами экономических направлений научно-практических конференций по тематике международных стандартов учета и МСФО;

- проведение регулярных семинаров между учеными и практикующими специалистами в области международных стандартов бухгалтерского учета и МСФО.

Более того, в развитии бухгалтерского образования хотелось бы привить студентам понимание необходимости повышения профессиональных знаний (квалификации) и после выпуска из университета, в процессе их практической деятельности, в том числе, возможно, связанной с применением МСФО.

Важную роль в принятии МСФО в развивающихся странах выделяют профессиональным организациям. **Профессиональные организации** по вопросам бухгалтерского учета в Ираке – это Совет стандартов бухгалтерского учета и контроля в Ираке и Ассоциация бухгалтеров и аудиторов в Ираке.

Совет стандартов бухгалтерского учета и контроля в Ираке (первое название – Орган для изучения и утверждения правил и стандартов бухгалтерского учета) был создан по предложению Федерального Совета высшего органа финансового контроля Ирака. В функции Совета стандартов бухгалтерского учета и контроля в Ираке входит:

- изучение законов и постановлений, связанных с бухгалтерским учетом, выражение мнения по нормативным проектам, содержащимся в других законах;

- разработка и утверждение стандартов бухгалтерского учета;

- предложение поправок к законодательству о бухгалтерском учете и контроле;

- консультирование по техническим вопросам бухгалтерского учета и контроля, не противоречащее функциям министерств и ведомств, не связанных с министерством и другими ведомствами в государстве;

- координация и сотрудничество с научными и профессиональными учреждениями и организациями внутри и за пределами Ирака [12].

Ассоциация бухгалтеров и аудиторов Ирака является одним из постоянных членов ряда комитетов, которые образуются для изучения проблем бухгал-

терского учета, стоящих перед всеми компаниями. Ассоциация бухгалтеров и аудиторов играет важную роль в контроле и применении правил и стандартов бухгалтерского учета через ряд комитетов: Комитет регулирования деятельности, Комитет по надзору и Комитет аудиторов.

Однако, на наш взгляд, данные профессиональные организации работают неэффективно, доказательством чего является принятие лишь 14 ИСБУ за 26 последних лет. Хотелось бы, чтобы работа в части принятия стандартов бухгалтерского учета по различным учетным объектам велась более плодотворно (например, арабская редакция всех МСФО).

В Ираке более ста крупных компаний, но даже они не обязаны предоставлять в государственные органы отчетность, составленную по требованиям МСФО. С нашей точки зрения, размер компании в иракской среде не играет важную роль в принятии международных стандартов учета и отчетности. Однако, поскольку крупные иракские компании взаимодействуют с иностранными контрагентами, необходимо, чтобы отчетность, составляемая данными компаниями, была составлена по требованиям МСФО. Необходимо отметить, что у крупных компаний есть такая возможность, поскольку они обладают не только финансовыми средствами, но и профессиональными кадрами.

Таким образом, в среднесрочной перспективе, необходимо принимать меры по сближению национальной системы учета в Ираке с МСФО, что поддержит развитие страны, путём инвестиций в ее компании.

### **Список использованной литературы**

1. Sharif H. P. (2010), Factors Affecting the Adoption of International Financial Reporting Standards: Iraqi Evidence, University Utara Malaysia.

2. Mir, M. Z., & Rahaman, A. S. (2005), The Adoption of International Accounting Standards in Bangladesh: An exploration of rationale and process. Accounting, Auditing and Accountability Journal, 18(6), 816–841.

3. Al-Shammari, B., et al., (2008), An investigation of compliance with international accounting standards, The International Journal of Accounting.

4. Chamisa, E. E. (2000), The Relevance and Observance of the IASC standards in Developing Countries and the Particular case of Zimbabwe, The International Journal of Accounting, 35(2), 267–286.

5. Chandler, J. S. and Holzer, H. P. (1984), “Accounting in the Third World” in Holzer, H. P. et al. (1st eds.), International Accounting, New York: Harper and Row.

6. Zeghal, D. and Mhedhbi K. (2006), An analysis of the factors affecting the adoption of international accounting standards by developing countries, Published by University of Illinois.

7. Iyoha, F.O. and Faboyede, S.O. (2011), Adopting international financial reporting standards (IFRS) - a focus on Nigeria, International journal of research in commerce & management volume no: 2, issue no. 1 pp. 35-40.

8. Aljifri K., and Kahsharmeh H. (2006), An investigation into the suitability of the international accounting standards to the United Arab Emirates environment. International Business Review, 15, 505-526.

9. FikruFantahunTesfu, The Adoption of International Financial Reporting Standards (IFRS) in Ethiopia: Benefits and Key Challenges, A Thesis Submitted to The Department of Accounting and Finance, College of Business and Economic, Addis Ababa, Ethiopia, May, 2012.

10. Официальный интернет-сайт Иракского рынка ценных бумаг и Комиссии по ценным бумагам Ирака. [Электронный ресурс] / URL: <http://www.isx-iq.net/isxportal/portal/homePage.html> (дата обращения 02.12.2014)

11. Джалили М.А. и Зонун А.А. Использование Международных стандартов образования профессиональных бухгалтеров для развития высшего бухгалтерского образования в Ираке (предложение модельного подхода для студентов-бухгалтеров в Ираке) / М.А Джалили и А.А. Зонун / Развитие Двуречье. – 2010. - № 99 (32). – С. 1-33.

12. Официальный интернет-сайт Федерального Совета высшего органа финансового контроля Ирака. [Электронный ресурс] / URL: [http://www.d-raqaba-m.iq/pages\\_ar/home.aspx](http://www.d-raqaba-m.iq/pages_ar/home.aspx) (дата обращения 02.12.2014)

## **К ВОПРОСУ ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

*Голубева С.Н.  
ст. преподаватель кафедры ГПиЭБ  
филиала СПбГЭУ в г. Кизляре*

В январе 2014 года вступил в силу Федеральный закон от 21.12.2013 № 357-ФЗ "О внесении изменений в Федеральный закон "О бухгалтерском учете" и признании утратившей силу статьи 1 Федерального закона "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации". Он обеспечивает выполнение принятых Российской Федерацией обязательств в рамках Конвенции ОЭСР по борьбе с подкупом иностранных должностных лиц при проведении международных коммерческих сделок (1997), к которой наша страна присоединилась 1 февраля 2012 года. Конвенция ОЭСР рекомендует странам-членам добиваться от компаний ведения точного учета полученных и расходованных ими сумм с указанием того, по какому поводу происходит получение и расходование средств; ввести запрет на совершение компаниями скрытых сделок или ведение ими неучтенных счетов; применять адекватные санкции за пропуски, фальсификации и злоупотребления в сфере бухучета.

Федеральный закон № 357-ФЗ вводит понятия мнимого и притворного объектов бухучета. Мнимым является несуществующий объект, отраженный в бухучете лишь для вида (в том числе неосуществленные расходы, несуществующие обязательства, не имевшие места факты хозяйственной жизни). Не являются мнимыми объектами резервы, фонды, предусмотренные законодательством РФ, и расходы на их создание. Под притворным понимается объект, отраженный в бухучете вместо другого объекта с целью прикрыть его (в том числе притворные сделки) [1].

Федеральным законом № 357-ФЗ уточнены положения ч. 1 ст. 9 Закона № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»: не допускается принятие к бухучету документов, которыми оформляются не имевшие места факты хозяйственной жизни, в том числе лежащие в основе мнимых и притворных сделок.

В соответствии с новой редакцией ч. 1 ст. 13 Закона № 402-ФЗ бухгалтерская (финансовая) отчетность должна составляться на основе сведений, содержащихся в регистрах бухучета, и информации, определенной федеральными и отраслевыми стандартами [2].

Часть 3 ст. 9 Закона № 402-ФЗ дополнена следующим положением: "Лицо, ответственное за оформление факта хозяйственной жизни, обеспечивает своевременную передачу первичных учетных документов для внесения содержащихся в них данных в регистры бухучета и достоверность таких данных. Лицо, на которое возложено ведение бухучета, и лицо, с которым заключен договор об оказании услуг по ведению бухучета, не несут ответственности за соответствие составленных другими лицами первичных учетных документов свершившимся фактам хозяйственной жизни" [2].

Законом была скорректирована ч. 10 ст. 13 Закона № 402-ФЗ, устанавливающая общие требования к бухгалтерской отчетности. Из этой нормы исключены положения о представлении отчетности, которая подлежит обязательному аудиту. В случае ее опубликования она должна опубликовываться вместе с аудиторским заключением.

Наряду с этим уточнен порядок представления аудиторского заключения в органы государственной статистики (ч. 2 ст. 18 Закона № 402-ФЗ). При представлении бухгалтерской отчетности, которая подлежит обязательному аудиту, аудиторское заключение представляется либо вместе с ней, либо не позднее 10 рабочих дней со дня, следующего за датой заключения, но до 31 декабря (включительно) года, следующего за отчетным годом.

В последнее время получила распространение практика фальсификации финансовыми организациями своей отчетности. Только за 2010 - 2012 годы в 64 из 74 обанкротившихся банков (86%) были выявлены факты недостоверности отчетности. По данным Центробанка России, степень недостоверности отчетности у банков, лишенных лицензии, приближается к 60%. В 2013 году банки с отозванной лицензией оценили стоимость своих активов в 313 млрд. руб., однако, как впоследствии выяснилось, эта цифра была завышена на 180 млрд. руб., а их отрицательный капитал составил 100 млрд. руб. В текущем году 36 кредитных организаций, у которых отозвали лицензию, недостоверно отразили активы на сумму 122 млрд. руб. В целях предупреждения подобных фактов принят Федеральный закон от 21.07.2014 № 218-ФЗ, устанавливающий уголовную ответственность за фальсификацию финансовых документов учета и отчетности финансовой организации [3].

Сегодня под действие ст. 172.1 УК РФ подпадают кредитные, страховые, клиринговые и микрофинансовые организации, негосударственные пенсионные фонды (НПФ), управляющие компании инвестиционных фондов, паевые инвестиционные фонды и НПФ, организаторы торговли, кредитные потребительские кооперативы, общества взаимного страхования, акционерные инвестици-

онные фонды.

Состав преступления предусматривает внесение в документы, или регистры бухучета, или отчетность заведомо неполных или недостоверных сведений о сделках, об обязательствах, имуществе организации, в том числе находящемся у нее в доверительном управлении, или о финансовом положении организации, а равно подтверждение достоверности таких сведений, представление сведений в ЦБ РФ, публикацию или раскрытие сведений, если эти действия совершены в целях сокрытия предусмотренных законодательством РФ признаков банкротства либо оснований для обязательного отзыва у организации лицензии или назначения в организации временной администрации.

За совершение данного преступления предусматриваются штраф в размере от 300 тыс. до 1 млн. руб. или в размере зарплаты или иного дохода осужденного за период от 2 до 4 лет, принудительные работы на срок до 5 лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет или без такового, а также лишение свободы на срок до 4 лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет или без такового [4].

Предполагается, что Банк России сначала выдает предписание финансовой организации устранить нарушение. Если предписание не выполнено в срок, то регулятор в течение 3 дней должен направить материалы в следственные органы. С июня 2014г. Центробанк начал раскрывать на своем сайте информацию о банках с отозванной лицензией, фальсифицировавших отчетность. Регулятор оценивает размеры и причины возникновения разрывов между объемами активов и обязательств, а также сообщает о направлении материалов о подозрительных операциях топ-менеджеров и собственников банков в правоохранительные органы.

#### **Список использованной литературы**

1. Федеральный закон от 21.12.2013 № 357-ФЗ "О внесении изменений в Федеральный закон "О бухгалтерском учете" и признании утратившей силу статьи 1 Федерального закона "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации" // СПС КонсультантПлюс, 2014.
2. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 04.11.2014) «О бухгалтерском учете» // СПС КонсультантПлюс, 2014.
3. Сухаренко А. Бухучет по-белому // ЭЖ-Юрист. 2014. № 42.
4. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 № 63-ФЗ (ред. от 24.11.2014) // СПС КонсультантПлюс, 2014.

## ОЦЕНКА «КАЧЕСТВА» БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

*Исмаилов А.  
ст. 4 к. БУАиА  
Научный руководитель:  
Ш.И. Алибеков  
КФ СПбГЭУ*

Важнейшее средство оценки «качества» бухгалтерской отчетности перед ее представлением заинтересованным пользователям — это аудит. Согласно п. 3 ст. Федерального закона от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» целью аудита является выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству РФ; аудируемыми лицами могут являться юридические лица и индивидуальные предприниматели.

Под достоверностью понимается степень точности данных финансовой (бухгалтерской) отчетности, которая позволяет пользователю этой отчетности на основании ее данных делать правильные выводы о результатах хозяйственной деятельности, финансовом и имущественном положении аудируемых лиц и принимать базирующиеся на этих выводах обоснованные решения. Такое понимание роли аудита существует и в международной практике. [3]

Аудит годовой бухгалтерской отчетности организации проводится независимыми физическими лицами - аудиторами (гражданином-предпринимателем или работниками аудиторской организации), имеющими соответствующий аттестат. Независимость означает полную самостоятельность аудитора, отсутствие его подчиненности или какой-либо иной связи с экономическим субъектом, чья отчетность подвергается аудиту. Тем самым гарантируется свобода аудитора в выражении своего мнения. Данный вид аудита называется внешним, в отличие от внутреннего, организуемого непосредственно руководством организации и входящего в систему внутреннего контроля. [4]

Аудиторское заключение - официальный документ, предназначенный для пользователей финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица, составленный в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности и содержащий выраженное в установленной форме мнение аудиторской организации или индивидуального аудитора о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица и соответствии порядка ведения его бухгалтерского учета законодательству РФ. [2]

Заключение составляется с соблюдением единых требований к его форме и содержанию, установленных Федеральным стандартом аудиторской деятельности (ФСАД 1/2010).

Аудиторское заключение должно содержать:

- а) наименование «Аудиторское заключение»;
- б) указание адресата (акционеры акционерного общества, участники общества с ограниченной ответственностью, иные лица);

в) сведения об аудируемом лице: наименование, государственный регистрационный номер, место нахождения;

г) сведения об аудиторской организации, индивидуальном аудиторе: наименование организации, фамилия, имя, отчество индивидуального аудитора, государственный регистрационный номер, место нахождения, наименование саморегулируемой организации аудиторов, членом которой является, номер в реестре аудиторов и аудиторских организаций саморегулируемой организации аудиторов;

д) перечень (состав) бухгалтерской отчетности, в отношении которой проводился аудит, с указанием периода, за который она составлена;

е) распределение ответственности в отношении указанной бухгалтерской отчетности между аудируемым лицом и аудитором;

ж) сведения о работе, выполненной аудитором для выражения мнения (объем аудита);

з) мнение аудитора с указанием обстоятельств, которые оказывают или могут оказать существенное влияние на достоверность бухгалтерской отчетности;

и) подпись аудитора;

к) дату аудиторского заключения.

Аудитор должен сделать вывод относительно того, составлена ли бухгалтерская отчетность, во всех существенных отношениях, в соответствии с установленными правилами составления бухгалтерской отчетности (далее правила отчетности). При формировании данного вывода аудитором должен быть рассмотрен принятый аудируемым лицом порядок составления и представления бухгалтерской отчетности, включая возможные искажения в результате действий руководства этого аудируемого лица. В ходе такого рассмотрения аудитор может стать известно о возможных искажениях в результате действий руководства этого аудируемого лица. Аудитор может прийти к выводу, что недостаточная объективность руководства аудируемого лица в отношении составления и представления бухгалтерской отчетности наряду с влиянием неисправленных искажений вызывает существенное искажение бухгалтерской отчетности в целом. Признаками недостаточной объективности руководства аудируемого лица, которые могут повлиять на вывод аудитора относительно того, существенно ли искажена в целом бухгалтерская отчетность, могут являться:

а) выборочная корректировка руководством аудируемого лица выявленных в ходе аудита и доведенных до его сведения искажений (например, корректировка искажений, результат которых приводит к увеличению отражаемых в бухгалтерской отчетности доходов, но не их снижению);

б) возможные искажения получаемых руководством аудируемого лица оценочных показателей.

В аудиторском заключении может быть выражено не модифицированное или модифицированное мнение о достоверности бухгалтерской отчетности.

Аудитор должен выразить не модифицированное мнение в случае, когда он приходит к выводу, что бухгалтерская отчетность отражает достоверно во

всех существенных отношениях финансовое положение аудируемого лица и результаты его финансовой деятельности в соответствии с правилами отчетности.

Не модифицированное мнение формулируется в аудиторском заключении следующим образом: «бухгалтерская отчетность отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение [аудируемого лица] по состоянию на [отчетная дата], результаты [его] финансово-хозяйственной деятельности и движение денежных средств за [отчетный год] год в соответствии с установленными правилами составления бухгалтерской отчетности».

Аудитор должен выразить модифицированное мнение в аудиторском заключении, если:

а) на основании полученных аудиторских доказательств установлено, что бухгалтерская отчетность, рассматриваемая в целом, содержит существенные искажения;

б) он не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, чтобы установить, что бухгалтерская отчетность, рассматриваемая в целом, не содержит существенные искажения.[2]

#### **Список использованной литературы:**

1.Федеральный закон от 30.12.2008 N 307-ФЗ (ред. От 01.12.2014) «Об аудиторской деятельности»

2. Федеральный стандарт 1-2010 "Аудиторское заключение бухгалтерской отчетности и формирование мнения о ее достоверности"

5.Аудит: учебник / Т.М. Рогуленко, С.В.Пономарева, А.В. Бодяко.- 3-е изд., стер.- М. : КНОРУС, 2014.-432с.

6.Аудит : учебное пособие / Т.В. Миргородская. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: КНОРУС, 2014. – 312с.

3.Аудит: учебник для бакалавров / Т. М. Рогуленко [и др.]: под ред. Т. М. Рогуленко.- 5-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательство Юрайт, 2013.-541с.

4. <http://be5.biz/ekonomika/asad/11.htm> // электронный интернет ресурс.

## **ОЖИДАЕМЫЕ ИЗМЕНЕНИЯ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ АРЕНДЫ**

*Гуджатуллаева Е.М.  
ст.преподаватель кафедры финансов  
и бухгалтерского учета  
Набережночелнинского  
института (филиала) КФУ*

Более двух лет на официальном сайте Министерства финансов Российской Федерации размещен проект нового положения по бухгалтерскому учету «Учет аренды». Опубликование проекта нормативного документа на сайте Минфина является одним из условий вступления его в силу после регистрации в Минюсте. Для отчетности за 2015 год данный проект не вступил в силу, поскольку пока не прошел регистрацию. Тем не менее, содержание нового поло-

жения по бухгалтерскому учету представляет несомненный интерес для представителей бухгалтерской профессии, а также пользователей финансовой отчетности в связи с существенными изменениями, которые несет этот документ в учет арендных операций.

Следует указать, что до сего момента в системе нормативно-правового регулирования учета в России нет отдельного документа, регулирующего порядок учета и представления в отчетности операций по всем видам договоров аренды. С точки зрения норм гражданского законодательства и соответствующих им правил учета можно выделить три варианта договоров аренды: текущая аренда, аренда предприятия и лизинг (финансовая аренда). В части учета лизинговых операций применяются «Указания об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга», утвержденные приказом Минфина России от 17.02.1997 N 15 «Об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга». Правовой основой отношений по такому договору являются нормы главы 34 «Аренда» Гражданского кодекса РФ и Федерального закона «О финансовой аренде (лизинге)» от 29.10.1998 N 164-ФЗ. В соответствии с правилами этих документов предмет аренды может учитываться как на балансе лизингодателя, так и на балансе лизингополучателя в зависимости от условий договора. При осуществлении договора текущей аренды предмет аренды отражается на балансе арендодателя, а арендатор принимает его на забалансовый учет. Соответственно, начисление амортизации производит арендодатель исходя из первоначальной стоимости объекта и срока полезного использования объекта независимо от срока договора аренды. В данном случае применяются нормы «Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств», утвержденных приказом Минфина от 13.10.2003 г. № 91н. Арендная плата признается доходом арендодателя в соответствии с ПБУ 9/99 «Доходы организации» и расходом арендатора в соответствии с ПБУ 10/99 «Расходы организации» исходя из условий договора аренды и допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности. Особым видом договора аренды является договор аренды предприятия, предметом которого выступает предприятие как имущественный комплекс. Исходя из особенностей такого договора, вытекающих из гражданского законодательства, предмет аренды подлежит передаче на баланс арендатора по передаточному акту. Начисление амортизации производится арендатором исходя из стоимости объектов имущественного комплекса, указанной в передаточном акте. Арендодатель обязан возмещать арендатору стоимость произведенных неотделимых улучшений арендованного имущества.

Таким образом, порядок учета разного рода арендных операций сегодня основан на нормах гражданского законодательства и регулируется совокупностью документов бухгалтерского законодательства.

В Международных стандартах финансовой отчетности (МСФО) методике учета и отражению в финансовой отчетности арендных операций посвящен отдельный стандарт МСФО (IAS) 17 «Аренда». Проект нового российского положения «Учет аренды» основан на нормах МСФО 17, но при этом имеют место отдельные особенности.

В основе признания аренды в учете по МСФО 17 лежит классификация аренды как финансовой или операционной. В проекте российского стандарта такая терминология не применяется, и арендодатели будут признавать либо аренду с передачей права собственности в конце срока аренды, либо аренду с передачей основных выгод и рисков без передачи права собственности, либо аренду с сохранением основных выгод и рисков. Первые два варианта можно соотнести с финансовой арендой в терминах МСФО, а последний – с операционной арендой. Арендаторы смогут классифицировать либо аренду с получением права собственности, либо без получения права собственности в конце срока аренды. Следует указать на то, что в МСФО понятие права собственности не используется, критерием признания аренды финансовой является переход рисков, выгод и контроля к арендатору, любая другая признается операционной арендой.

Следует заметить, что в международном стандарте рассматриваются аспекты отражения операций по аренде как у арендатора, так и у арендодателя в зависимости от того, как каждый из них классифицирует данные отношения. Российский проект предполагает, что аренда будет классифицироваться у арендатора и арендодателя одинаково исходя из условий договора. И это, следует признать, не отражает соблюдения требования отражения операций исходя из их экономического содержания, а не из их правовой формы.

Отдельный раздел проекта ПБУ посвящен вопросу первоначальной оценки аренды для арендатора и арендодателя. В основе оценки аренды с переходом права собственности для арендатора – стоимость объекта аренды при условиях покупки с немедленной оплатой. Такая аренда предполагает признание предмета аренды на балансе арендатора как объекта основных средств. В случаях аренды для арендатора без получения права собственности и для арендодателя с сохранением основных выгод и рисков первоначальная стоимость аренды принимается равной приведенной (дисконтированной) стоимости арендных платежей. Примечательным является указание на возможные подходы к определению ставки дисконтирования для расчета приведенной стоимости, в том числе как равной 1,5 ставки рефинансирования, устанавливаемой Банком России.

Передача предмета аренды ведет к признанию дебиторской задолженности по аренде у арендодателя и кредиторской задолженности по аренде у арендатора. Сумма задолженности признается исходя из первоначальной оценки аренды с вычетом полученных (уплаченных) сумм по передаче (получению) предмета аренды.

В соответствии с предложенной классификацией и оценкой проект стандарта рассматривает порядок отражения аренды в учете арендатора и арендодателя:

Учет у арендатора с последующим получением права собственности связан с признанием на балансе актива (основного средства) в оценке по приведенной стоимости арендных платежей с последующей амортизацией этой стоимости в течение срока договора аренды. Для такого объекта далее действуют правила отражения в учете и отчетности собственных основных средств. Кре-

диторская задолженность по аренде после ее первоначального признания равномерно увеличивается на величину начисленных процентов по принятой эффективной процентной ставке и уменьшается на величину фактически уплаченных сумм. Начисленные проценты признаются как процентные расходы периода. Вместе с начисленной амортизацией предмета аренды они будут отражать расходы организации на исполнение договора аренды в каждый отчетный период.

Учет у арендатора без последующего получения права собственности также предполагает признание в учете предмета аренды по приведенной стоимости арендных платежей. Если срок аренды не превышает 12 месяцев, оценка производится по фактической сумме арендных платежей. Признаваемый актив без получения права собственности классифицируется арендатором как «право аренды». Таким образом, в балансе арендатора появится новая статья, которая не может быть соотнесена ни с одной из имеющихся в форме российского баланса сегодня. Амортизация права аренды осуществляется в течение срока полезного использования, который не может превышать срок аренды.

Учет у арендодателя с последующей передачей права собственности связан с признанием продажи предмета аренды на условиях отсрочки платежа. Предмет аренды исключается из состава основных средств, и арендодатель должен признать дебиторскую задолженность арендодателя по приведенной стоимости арендных платежей. Разница между балансовой и приведенной стоимостью актива будет определять финансовый результат операции передачи актива в аренду. Зеркально по отношению к учету у арендатора арендодатель в течение срока аренды будет увеличивать признанную дебиторскую задолженность на сумму начисленных по эффективной рыночной ставке процентов и уменьшать на сумму фактически проведенных платежей. Начисленные проценты будут учитываться у арендодателя как процентные доходы периода.

Учет у арендодателя с передачей основных выгод и рисков без последующей передачи права собственности, как и в предыдущем варианте, предполагает списание актива из состава основных средств и признание дебиторской задолженности арендатора. Одновременно со списанием данного актива в учете признается «остаточный актив в аренде». Стоимость такого актива определяется на основании того, в какой степени переданный в аренду актив предположительно сохранит свою стоимость по окончании срока аренды к моменту его возврата арендодателю. Основой для такой оценки может выступать остаточная стоимость объекта на момент окончания срока аренды. Списание предмета аренды с учета, признание остаточного актива в аренде и дебиторской задолженности арендатора по приведенной сумме арендных платежей ведет к признанию финансового результата от операции передачи актива в аренду. В качестве дохода признается приведенная стоимость дебиторской задолженности по арендным платежам, в качестве расхода – разница между балансовой стоимостью списанного актива и признанного остаточного актива в аренде. Последующий учет дебиторской задолженности и платежей по аренде аналогичен варианту учета с последующей передачей права собственности. Остаточный актив в аренде до окончания срока аренды не амортизируется. При возврате объекта

остаточный актив списывается, на учет принимается возвращенный предмет аренды в оценке по первоначальной стоимости, равно стоимости списанного остаточного актива.

Учет у арендодателя с сохранением основных выгод и рисков без последующей передачи права собственности предполагает учет предмета аренды на балансе арендодателя по установленному для данного основного средства порядку. При передаче объекта у арендодателя отражаются дебиторская задолженность по приведенной стоимости арендных платежей и арендное обязательство по первоначальной стоимости аренды. Данное арендное обязательство рассматривается как обязанность арендодателя перед арендатором предоставлять предмет аренды в течение срока действия договора. Арендное обязательство подлежит учету на счете доходов будущих периодов и погашается на равномерной основе в течение срока аренды с признанием списываемых сумм в качестве доходов от аренды. Вместе с процентными доходами, связанными с увеличением стоимости дебиторской задолженности в связи с сокращением периода дисконтирования, они отражают доходы арендодателя от исполнения договора аренды. Соответственно расходом от исполнения договора будет являться амортизация объекта, переданного в аренду.

Таким образом, выше представлены подходы к отражению операций аренды в зависимости от субъекта договора и классификации аренды, приведенные в проекте положения по бухгалтерскому учету «Учет аренды». Представленные подходы в определенной мере отличаются от применяемых в практике российского учета арендных операций сегодня. Более того, действующий план счетов бухгалтерского учета и инструкция по его применению не предусматривают такую методику учета аренды. Представляется, что до введения в действие данного положения его нормы нуждаются в уточнении, а также необходима разработка методики учета арендных операций в системе бухгалтерских счетов.

## **БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ НЕГОСУДАРСТВЕННЫХ ОБРАЗОВАТЕЛЬНЫХ УЧРЕЖДЕНИЙ**

*Зармамбетова А.А.  
ст.2 курса профиль «Экономика»  
Научный руководитель:  
Ш.И. Алибеков  
КФ СПбГЭУ*

Актуальность темы исследования. Негосударственное высшее профессиональное образование на современном этапе представляет собой один из формирующихся инновационных секторов российской экономики. Важной тенденцией в сфере негосударственного образования становится движение в сторону

рыночных моделей организации, управления и финансирования негосударственных образовательных учреждений.[5].

Для ведения образовательного процесса на современном высоко техническом уровне деятельность ВУЗов требует определенных затрат, грамотное управление которыми позволит эффективно работать, своевременно выявлять и рационально использовать внутренние резервы учреждения. Чтобы обеспечить высокое качество образования с целью поддержания конкурентоспособности на образовательном рынке платная образовательная деятельность ВУЗов должна быть эффективной и приносить доход для осуществления своей основной уставной деятельности. [8]. Доходная часть средств ВУЗа является основным источником финансирования капитального строительства, приобретения современного оборудования, внедрения передовых технологий обучения в образовательный процесс. Финансирование данных направлений расходования средств прямым образом влияет на повышение качества подготовки специалистов и конкурентоспособности ВУЗа, рост его потенциала и формирование положительного имиджа.[1].

Исходя из этого положения, в условиях рынка бухгалтерский учет и финансовая отчетность призваны, не снижая точности и объективности отчетной информации для внешних пользователей, обеспечивать управленческий персонал необходимой и своевременной внутренней информацией о доходах в сопоставлении с расходами для целей управления.[6]

Специфика деятельности негосударственных ВУЗов обуславливает особенности организации бухгалтерского учета и контроля этих объектов управления. Следует заметить, что если бюджетные образовательные учреждения финансируются в основном за счет государственных средств по утвержденной смете доходов и расходов, то негосударственные учебные заведения - исключительно за счет поступлений от физических и юридических лиц за образовательные услуги и от иной деятельности.[4]

Проведенное исследование действующего порядка организации бухгалтерского учета доходов, расходов и калькулирования себестоимости платных образовательных услуг в негосударственных образовательных учреждениях и их филиалах показало, что бухгалтерские учётные и отчётные данные не отражают специфику расчёта результатов деятельности ВУЗов и поэтому не в полной мере удовлетворяют современным требованиям управления и внутреннего контроля над процессами формирования информации об этих основополагающих объектах бухгалтерского учёта.[2].

Применяемые на практике методики калькулирования образовательных услуг не позволяют рассчитать стоимость конкретной образовательной услуги, оказываемой данным ВУЗом по определенной специальности, включающей разный набор дисциплин. В свою очередь различные дисциплины вызывают разные как по экономическому содержанию, так и по величине расходы. В основном ведется «котловой учет затрат» и исчисляется средняя себестоимость оказания образовательных услуг по ВУЗу. Кроме того, не налажен отдельный учет доходов и расходов от различных видов деятельности образовательного учреждения, не определены метод учета затрат, объекты калькулирования,

калькуляционная единица и калькуляционный период, отсутствует системный подход к классификации затрат по статьям калькуляции.[3]

При системном подходе эти отдельные вопросы объединяются в актуальную проблему совершенствования бухгалтерского учета и контроля за доходами и расходами, имеющими существенное значение в условиях конкуренции и хозяйственной самостоятельности ВУЗов.

Указанные обстоятельства свидетельствуют об актуальности и практической значимости статьи.

Цель и задачи исследования. Целью данной статьи является разработка теоретических положений и практических рекомендаций по дальнейшему развитию бухгалтерского учета доходов и расходов негосударственных образовательных учреждений в современных условиях.

Сегодня рыночные отношения являются реальностью российского высшего образования, высшие учебные заведения становятся самостоятельными и автономными субъектами хозяйствования. Вуз сегодня представляет собой аналогичный производственному предприятию субъект, способный предложить рынку собственные услуги и при успешной их реализации получить прибыль.

Услуги в сфере образования отличаются как основными характеристиками нематериальной сферы, так и специфическими свойствами, которые кардинально отличают их от других товаров и услуг.[7].

На наш взгляд, проблемой деятельности, негосударственных высших учебных заведений являются: повышенный уровень риска, так как ВУЗы находятся в условиях жесткой конкуренции; трудности привлечения дополнительных финансовых средств, поскольку образовательные учреждения являются некоммерческими организациями, создание которых направлено на общественное благо; недостаточная информированность менеджеров относительно вопросов формирования цены, доходов и возникающих вместе с тем расходов.

Одна из экономических особенностей функционирования негосударственных ВУЗов связана с тем, что основной доход приходится на платную образовательную деятельность. Удельный вес этих поступлений в структуре доходов негосударственных образовательных учреждений составляет от 80 до 100 %.

Негосударственные ВУЗы, осуществляя платную образовательную деятельность, преследуют цель пополнения источников доходов для осуществления своей основной уставной деятельности.

В ходе исследования установлено, что в большинстве случаев деятельность ВУЗов не ограничивается одной территорией, многие образовательные учреждения имеют филиалы и структурные подразделения в других регионах. В Оренбургской области в настоящее время функционируют 6 государственных и 3 негосударственных ВУЗа; 15 филиалов государственных и 10 филиалов негосударственных ВУЗов.

Негосударственные вузы заинтересованы в экономном расходовании своих ресурсов, своевременном выявлении и рациональном использовании внутренних резервов учреждения. Финансирование материально-технического развития прямым образом влияет на повышение качества подготовки специали-

стов и конкурентоспособности ВУЗа, рост его потенциала и формирование положительного имиджа. Имея возможность увеличить доход, вуз может позволить себе увеличить расходы на улучшение условий оказания образовательных услуг.[3]

Для эффективного ведения финансово-хозяйственной деятельности ВУЗов важную роль играет современная организация бухгалтерского учета доходов и расходов. По нашему мнению решение проблем, поставленных перед бухгалтерским учетом в негосударственных ВУЗах и их филиалах, возможно лишь на основе научного исследования и критического анализа применяемых методов и способов учета доходов и расходов, формирования финансового результата.

### Список использованной литературы

1. Астахов В.П. Теория бухгалтерского учета. – Ростов н/Д.: издательский центр «МарТ», 2012.
2. Бабаев Ю.А. Теория бухгалтерского учета: учебник для вузов. - 4-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ – ДАНА, 2011.
3. Бабченко Т.Н. Бухгалтерский учет и налогообложение: практ. пособие. М.: КНОРУС, 2010.
4. Богаченко В.М., Кириллова Н.А. Бухгалтерский учет / В.М. Богаченко, Н.А. Кириллова. – 13-е изд. – Ростов н/Д: Феникс, 2011.
5. Донцова Л.В. Анализ финансовой отчетности: учебник / Л.В. Донцова, Н.А. Никифорова. – 6-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательство «Дело и сервис», 2011. – 368с.
6. Ерофеева В.А., Клушанцева Г.В., Кемтер В.Б., Принцева С.А. Бухгалтерский учет с элементами налогообложения: Учебник 2-е изд., перераб. и доп. – СПб.: Издательство Р. Асланова «Юридический центр Пресс», 2012. – 680с.
7. Железнова Л.М. Теория бухгалтерского учета: Учеб. пособие. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2013
8. Зонова А.В. Бухгалтерский учет и анализ: учеб. пособие для студ. вузов / А.В. Зонова, Л.А. Адамайтис, И.Н. Бачуринская. – М.: Эксмо, 2010. – 512с

## ИНФОРМАЦИОННОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ МАРКЕТИНГОВОГО АНАЛИЗА

*Татимов М.М.  
КБР, г. Нальчик,  
магистрант второго года обучения,  
КБГУ, ИПЭиФ*

Проблема изучения рынка — прежде всего информационная проблема. Организация системы маркетинговой информации необходима для обеспечения успешности развития бизнеса. Однако в современной литературе пока недостаточно публикаций, посвященных разработке методики анализа информационного обеспечения маркетинговой деятельности на предприятии. Как правило, большинство авторов ограничиваются пересказом методологии построения системы маркетинговой информации, предложенной Ф. Котлером, и некоторыми общими рекомендациями по ее практической реализации на предприятии. Однако для качественного решения задач маркетингового анализа необходимо иметь подробную информацию о взаимодействии организации с рынком, именно о ней пойдет речь в данной статье. Она включает описание товаров, потребителей, собственной сбытовой системы, деятельности организации по продвижению товаров и данные о плановых и фактических продажах.

Данные бухгалтерского учета часто являются плохо структурированными, не дают возможности сбора и анализа статистики продаж в полном объеме, не обеспечивают полноты и нужной степени детализации.

Логично было бы начать с определения: маркетинговая информация - это систематизированный набор количественных и качественных характеристик в отношении определенного рыночного параметра или группы параметров, описывающих рыночную ситуацию. [3]

Основными принципами формирования и использования информации в процессе маркетингового анализа являются:

- актуальность информации, что означает реальное отражение в каждый момент времени состояния маркетинговой среды.

- достоверность данных, которая основывается на точном воспроизведении объективного состояния и развития производства, рынка и внешней макро-среды. Важным средством борьбы против дезинформации являются множественность источников и анализ полученных сведений на непротиворечивость.

- релевантность данных позволяет получать информацию в точном соответствии со сформулированными требованиями, избегая работы с ненужными данными;

- полнота отображения необходима для объективного учета всех факторов, формирующих, либо оказывающих влияние на состояние и развитие маркетинговой среды;

- целенаправленность данных ориентирует их на конкретные цели и задачи в области производства и реализации продукции на внутреннем и внешнем рынках;

- информационное единство требует разработки такой системы показателей, при которой исключалась бы возможность противоречия в выводах и несогласованность первичных и производных данных.

Маркетинговую информацию можно классифицировать по следующим признакам:

а) По отношению к процессу управления предприятием маркетинговая информация делится на внешнюю и внутреннюю, которая может носить различный характер в зависимости от периодичности возникновения, назначения, отношения к обработке и т.д.

б) По периодичности или стабильности возникновения маркетинговую информацию подразделяют на постоянную, переменную и эпизодическую.

в) По назначению маркетинговую информацию делят на справочную, рекомендательную, нормативную, сигнальную и регулируемую.

г) По стадии возникновения различают первичную и вторичную маркетинговую информацию. [2]

Обычно при проведении маркетингового анализа используется информация, полученная на основе первичных и вторичных данных.

Первичные данные получают в результате специально проведенных для решения конкретной маркетинговой проблемы, так называемых, полевых маркетинговых исследований; сбор данных осуществляется путем наблюдений, опросов, экспериментальных исследований, выполняемых, как правило, над частью общей совокупности исследуемых объектов - выборкой.

Под вторичными данными, применяемыми при проведении так называемых кабинетных маркетинговых исследований, понимаются данные, собранные ранее из внутренних и внешних источников для целей, отличных от целей маркетинговых исследований. Другими словами, вторичные данные не являются результатом проведения специальных маркетинговых исследований. К недостаткам вторичных данных относятся возможная несопоставимость показателей (например, при использовании разных единиц измерения или базисов расчета), наличие различных определений одного и того же понятия и разных систем классификаций, неодинаковая степень новизны (часто кабинетная информация запаздывает на месяцы, а иногда и годы). Кроме того, не всегда можно оценить достоверность вторичных данных. Поэтому для фирмы необходимо проведение полевых исследований, в процессе которых собирается оперативная информация, необходимая для принятия маркетинговых решений. [5]

Внутренними источниками информации являются отчеты организации, маркетинговая информационная система, бухгалтерские и финансовые отчеты; отчеты руководителей на собраниях акционеров; сообщения торгового персонала, отчеты о командировках, обзоры жалоб и рекламаций потребителей, благодарственные письма, планы производства и научных исследований, протоколы заседаний руководства, деловая корреспонденция и др.

Источникам внешней информации являются: выставки, ярмарки, совещания, конференции, презентации, дни открытых дверей, коммерческие базы и банки данных. Вторичная информация, с которой должна работать система постоянного слежения за внешней маркетинговой средой, обширна и, как прави-

ло, рассеяна во множестве источников, которые полностью практически невозможно перечислить.

Отбор маркетинговой информации построен на основе критериев оценки источника информации и качественного состояния информации, поступающей от него.

Критерий "полезность" маркетинговой информации определяется соотношением объема "полезной" информации к общему объему поступающей информации из источника. Например, если в отдел маркетинга поступает факс с курсом валют по 50 позициям иностранных валют, а отдел маркетинга использует только 10 позицию, то "полезность" поступающей информации равна 0,2. Допустимым значением критерия "полезности" для маркетинговой информации считается значение критерия не менее 0,05.

Критерий "достоверности" маркетинговой информации определяет уровень точности данной информации.

Критерий "периодичности" определяет устойчивость источника информации по времени ее поступления. Этот критерий обычно не оценивают математически - сроки поступления информации должны соответствовать периоду, определенному отделом маркетингового анализа.

Критерий "систематизации" подразумевает возможность систематизировать поступающую информацию в формате хранения бумажных файлов или компьютерных баз данных. В частности, для качественной информации должна существовать возможная в отношении источника и состава информации система ее преобразования к количественному виду. В настоящее время этот критерий означает и возможность автоматизированного преобразования получаемой информации на базе компьютерных технологий. [4]

Для выполнения задач анализа, планирования, исполнения планов и контроля в организации создается маркетинговая информационная система (МИС). Она включает в себя индивидов, оборудование и процедуры сбора, сортировки, анализа, оценки и распределения необходимой своевременной и достоверной информации, используемой при принятии маркетинговых решений.

Основными этапами проектирования маркетинговой информационной системы на предприятии являются: [1]

1. изучение организации маркетинга на предприятии, распределение задач, прав и ответственности в системе управления маркетингом;
2. определение потребности менеджеров в маркетинговой информации;
3. идентификация источников информации, определение процедур и инструментов ее получения и анализа;
4. разработка плана предстоящих исследований, проектирование формата заключительного отчета и системы предоставления полученных результатов заинтересованным лицам;
5. разработка мероприятий по созданию и поддержанию банка данных, системы обеспечения и оценки функционирования МИС.

В целом маркетинговая информационная система дает множество преимуществ, таких, как организованный сбор информации, широкий кругозор, сохранение важной информации, избежание кризисов, координация плана мар-

кетинга и пр. Специалисты в области маркетинга считают, что дальнейшее развитие МИС приведет к ее трансформации в систему поддержки маркетинговых решений, являющуюся более гибкой, более простой в использовании, в основу функционирования которой положены интерактивные процедуры, и ориентированной на принятие нестандартных творческих решений.

### Список литературы

1. А.И.Алексеева, Ю.В.Васильев, А.В.Малеева, Л.И. Ушвицкий «Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности»
2. <http://e-college.ru>
3. [www.classs.ru](http://www.classs.ru)
4. [www.marketing.spb.ru](http://www.marketing.spb.ru)
5. <http://systematy.ru/>

### УЧЕТ ВРЕМЕННЫХ РАЗНИЦ

*Исаева Милана  
ст. 4 курса спец. БУАиА  
Научный руководитель:  
Ш.И. Алибеков  
Филиала СПбГЭУ г. Кизляре*

В соответствии с пунктом 8 ПБУ 18/02, для целей Положения под временными разницеми понимаются доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль — в другом или в других отчетных периодах.[6]

Пункт 8ПБУ 18/02 определяет временные разницы как «доходы и расходы», но не уточняет при этом, должны ли при этом разные статьи доходов и расходов рассматриваться отдельно друг от друга, либо в совокупности их влияния на итоговый финансовый результат.

Данная неопределённость приводит на практике к ошибочной классификации временных разниц в качестве постоянных, в таких случаях как:

- ✓ переоценка в бухгалтерском учёте котированных ценных бумаг до их рыночной стоимости;
- ✓ создание в бухгалтерском учёте резерва под обесценение некотированных финансовых вложений и последующее восстановление этого резерва или выбытие (в том числе продажа) обесценённых финансовых вложений;
- ✓ создание в бухгалтерском учёте резерва под обесценение материально-производственных запасов и последующее восстановление этого резерва или выбытие (в том числе продажа) обесценённых запасов;
- ✓ формирование и восстановление резервов по сомнительной дебиторской задолженности, на оплату отпусков, на ремонт основных средств по разным правилам в бухгалтерском учёте и в целях налогообложения;

- ✓ непризнание в целях налогообложения убытка от продажи основных средств с его перенесением на оставшийся срок полезного использования;
- ✓ непризнание в целях налогообложения убытка от обслуживающих производств и хозяйств с его перенесением на будущие периоды;

На основе имеющихся определений разниц невозможно для каждого отдельного случая принимать правильное решение по поводу различения постоянной и временной разницы. Необходим общий критерий, который позволил бы однозначно идентифицировать временную разницу в любой ситуации.

Временные разницы в зависимости от характера их влияния на налогооблагаемую прибыль (убыток) подразделяются на:

- Вычитаемые временные разницы;
- Налогооблагаемые временные разницы.

Вычитаемые временные разницы возникают тогда, когда расходы в бухгалтерском учете признаются раньше, а доходы позже, чем в налоговом. Например, если организация при кассовом методе отпустила товар в производство, а деньги за него еще не заплатила. Либо сумма амортизации в бухгалтерском учете оказалась больше, чем в налоговом.

Если вычитаемую временную разницу умножить на ставку налога на прибыль, то полученная величина будет считаться отложенным налоговым активом. Согласно приказу Минфина России от 07.05.2003 № 38н, учитывать такой актив нужно на счете 09 «Отложенный налоговый актив».

Налогооблагаемые временные разницы возникают тогда, когда расходы в бухучете признаются позже, а доходы – раньше, чем в налоговом. Например, если организация при кассовом методе начислила выручку, но денег фактически не получила. При этом сумма налога на прибыль, которую предприятие должно будет доплатить, называется отложенным налоговым обязательством. Для того чтобы посчитать этот показатель, налогооблагаемую временную разницу нужно умножить на ставку налога на прибыль.

Вести учет отложенного налогового обязательства следует на счете 77 «Отложенные налоговые обязательства».

В отношении временных разниц, идентифицированных с помощью критерия, описанного в пункте 8 настоящего Толкования, организация должна признавать отложенный налоговый актив или отложенное налоговое обязательство в соответствии с общими требованиями ПБУ 18/02. Отложенный налоговый актив или обязательство признаётся до тех пор, пока остаётся непогашенной временная разница, то есть до тех пор, пока сохраняется разница в балансовой и налоговой оценках какого-либо актива или обязательства.

В соответствии с пунктом 3 ПБУ 18/02, информация о постоянных и временных разницах формируется в бухгалтерском учете либо на основании первичных учетных документов непосредственно по счетам бухгалтерского учета, либо в ином порядке, определяемом организацией самостоятельно. При этом постоянные и временные разницы отражаются в бухгалтерском учете обособленно. В аналитическом учете временные разницы учитываются дифференцированно по видам активов и обязательств, в оценке которых возникла временная разница.

Несмотря на то, что организациям предоставляется право выбора способа учёта, тем не менее, данный пункт требует отдельного учёта постоянных и временных разниц, так как отложенные налоги признаются только в отношении временных разниц. Более того, для учёта временных разниц содержится специальное требование о том, что учёт должен строиться в соответствии с разницей в оценке активов и обязательств. Таким образом, пункт 3 устанавливает единственный идентификационный признак временных разниц с целью их отличия от постоянных — различия в балансовой и налоговой оценках активов и обязательств. Этот признак положен в основу требования к учёту временных разниц.

Таким образом, можно сделать вывод, что учёт временных разниц, так же, как и постоянных, требует серьезного пересмотра, так как имеет ряд противоречий, которые приводят к ошибочному принятию решений рядовых бухгалтеров на практике.

#### **Список использованной литературы:**

1. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ "О бухгалтерском учете";
2. Налоговый Кодекс РФ ч 1, 2;
3. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008 (утверждено приказом Минфина России от 09.12.1998 № 60н, с изменениями от 06.10.2008 № 106н);
4. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 (утверждено приказом Минфина России от 06.05.1999 № 32н);
5. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 (утверждено приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н);
6. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02 (утверждено приказом Минфина России от 19.11.2002 № 114н).

## ИДЕИ Я. В. СОКОЛОВА О ПАРАДИГМАХ СТАТИСТИКИ

*Карельская С.Н.*

*к.э.н., старший преподаватель,  
Санкт-Петербургский государственный  
университет*

*Зуга Е.И.*

*к.э.н., ассистент, Санкт-Петербургский  
государственный университет*

Я.В. Соколов (1938-2010) известен как ученый, впервые в России применивший теорию научных революций<sup>1</sup> Т. Куна (1922-1996) к описанию истории бухгалтерского учета. Этот подход в российских исторических исследованиях сегодня является общепризнанным. В работах по истории статистики он также использовал теорию Т. Куна: в статье «Парадигмы статистической науки» и в монографии «Статистика в Санкт-Петербургском университете», написанной коллективом авторов под его руководством, где была рассмотрена история развития статистики в Санкт-Петербургском университете.

В коллективной монографии Я.В. Соколов выделил четыре парадигмы статистики, в статье - пять, однако при этом уточнил, что «парадигма пятая, она же первая» (Статистика, 2010, с. 8; Соколов, 2009, с. 56, 64).

Отличительной особенностью теории смены парадигм статистики Я.В. Соколова является то, что автор, следуя положениям теории Куна об определяющей роли научных сообществ, писал о смене в истории статистики парадигм науки. По его словам, «науки (прим. статистика) развиваются в результате смены поколений: одни уходят, другие приходят» (Соколов, 2009, с. 57). Эволюция статистики рассматривается им через смену поколений ученых, развивавших науку в университете. Основанием для идентификации парадигм статистики Я.В. Соколов определил предмет науки. Характеристика парадигм статистики, выделенных Я.В. Соколовым, представлена в Таблице.

Таблица Характеристика парадигм статистики в Санкт-Петербургском университете

<b>Период доминирования парадигмы</b>	<b>Предмет статистики</b>	<b>Основные представители</b>
1806-1864	Государство	Е.Ф. Зябловский (1764-1846), К.Ф. Герман (1767-1838), К.И. Арсеньев (1789-1865), О.Л. Крылов (1798-1853), В.С. Порошин (1809-1868), И.Я. Горлов (1814-1890)

<sup>1</sup> Научное знание согласно теории Т. Куна развивается через смену научных парадигм. Переход от одной парадигмы к другой осуществляется путем научной революции. Между научными революциями наступает этап нормальной науки. В этот период происходит накопление знания, совершенствование методов и инструментов, расширение сферы практических приложений. Автор теории под парадигмой понимал - «признанные всеми научные достижения, которые в течение определенного периода времени дают научному сообществу модель постановки проблем и их решений» (Кун, 2003, с. 12).

1864-1909 (1910)	Общество	Ю.Э. Янсон (1835-1893), П.И. Георгиевский (1857-1938), И.И. Кауфман (1848-1915), Л.В. Ходский (1854-1919), В.В. Степанов (1868-1950)
1909 (1910)-1929	Методы статистики	А.А. Кауфман (1885-1919), Р.М. Орженцкий (1918-1919), Г.Г. Швитгау (1875-1950), А.К. Митропольский (1885-1977), М.В. Птуха (1884-1961)
1929-1950	Группировки	В.А. Лосиевская (1895-1936), Митропольский (1885-1977), Л.В. Некраш (1882-1949), Н.М. Новосельский (1897-1975)
1950- настоящее время	Государство	И.В. Сиповская (1907-1987), И.П. Суслов (1915-1981), П.Я. Октябрьский

*Составлено по:* Соколов, Еременко, 2011, с.71-74; Соколов, 2009, с. 56-66; Статистика, 2010, с. 8, 11, 173.

В Таблице раскрывается, что эволюция статистики рассматривалась Я.В. Соколовым в период с первой по четвертую парадигму как процесс сужения предмета этой науки (от государства к группировке), пятая - определялась автором как возврат к первой, т.е. к более широкой парадигме.

Предметом первой статистической парадигмы Я.В. Соколов признал государственную деятельность. Эта парадигма называлась государство ведением или описательной статистикой. Здесь статистика рассматривалась как инструмент, необходимый для управления государством. Профессор кафедры статистики Санкт-Петербургского университета К.Ф. Герман писал: «В теснейшем знаменовании Статистика есть основательное познание о всем том, что имеет приметное влияние на благосостояние государства в известное какое-либо время» (Герман цит. по Соколов, 2009, с. 56-57), т.е. подлинное значение статистики как чисто общественной науки – узнать, «как государство богатеет и чем живет» (Соколов, 2009, с. 56-57).

Достижениями петербургских профессоров–государствоведов Я.В. Соколов назвал: 1) провозглашение количественного измерения как непреложного условия статистического наблюдения лишало статистику качественных характеристик, в частности того, что самые первые статистики называли достопримечательностями; 2) статистические данные редко обладали абсолютной истиной, их сила в том, что они обладают истиной относительной, причем хороший статистик всегда знает предельное значение ошибок своих наблюдений; 3) объективность – требование очень важное, но во-первых, всегда трудно найти ее критерий, а во-вторых, часто при современном системном подходе это и не нужно, ибо статистик формирует свою совокупность, исходя из цели наблюдения. Он собирает материалы не ради праздного любопытства вообще, а ради

конкретных и животрепещущих дел; 4) как никогда возрастает критическое отношение к статистическим данным (по Статистика, 2010, с. 49).

К середине XIX в. парадигма государство ведения в Санкт-Петербургском университете исчерпала себя и лидирующее положение заняла новая парадигма, согласно которой предметом статистики признали общество (Статистика, 2010, с. 8). Вторая парадигма статистики сформировалась под влиянием торжествовавших в тот период идей А. Кетле (1796-1874), которые в довольно короткое время обрели множество сторонников по всему миру.

В университете вторая парадигма начала развиваться с приходом Ю.Э. Янсона, который решительно отверг идеи государствоведов. Он утверждал, что «предмет, подлежащий исследованию статистики, есть общество, его строение, склад и все жизненные отправления. Словом - все, что совершается в обществе во всей его совокупности, может служить предметом статистики» (Янсон цит. по Статистика, 2010, с. 53), поэтому и основным потребителем статистической информацией являлось не государство, а общество. «Изучение данных только для государства – это схоластика. Числа нужны для людей, всех людей, для общества. Оно, общество, должно увидеть себя, понять себя и стать лучше. Тогда преуспеет и государство» (Статистика, 2010, с. 51; Соколов, 2009, с. 58). В то же самое время, полностью разделяя идею об общественном характере статистики, Янсон критиковал некоторые важные идеи Кетле, например, учение о среднем человеке. Идеи Янсона развивались его учениками П.И. Георгиевским, И.И. Кауфманом, Л.В. Ходским, В.В. Степановым.

Сущность данной парадигмы Я.В. Соколов выразил следующими положениями: 1) предметом статистики становится не государство, а общество; 2) статистика трактуется как важнейшая общегуманитарная наука; 3) появляется одна неясность, - все расчеты, выполняемые статистиком, связаны с выбранными им методами, а следовательно предмет и метод в статистике начинают противостоят друг другу; 4) предмет и метод нужны не просто для описания общественных явлений, а главным образом для раскрытия причин, вызвавших те или иные явления общественной жизни. Тем самым статистика становилась аналитической дисциплиной; 5) статистика изучает показатели. И выработка показателей и анализ с их помощью реальных процессов составляют по этой парадигме суть нашего дела (Статистика, 2010, с. 93-94).

По словам Я.В. Соколова, «парадигма Янсона – это эклектический набор идей, которые не могли долго просуществовать вместе» (Статистика, 2010, с. 93) и поэтому ей на смену пришла новая парадигма.

Предметом статистики в третьей парадигме являлись методы статистики. В ней полностью изменилось содержание статистики, ее стали понимать как науку о методах. Основателями новой парадигмы Я.В. Соколов назвал А.А. Кауфмана, Р.М. Орженцкого, Г.Г. Швиттау. Внимание трех ученых привлекали разные вопросы. Однако все они писали о методах статистики: А.А. Кауфман обосновал, что методы статистики являются предметом этой науки, Р.М. Орженцкий развивал математические методы статистики, Г.Г. Швиттау классифицировал и раскрыл существующие методы сбора и обработки первичных статистических данных (Статистика, 2010, с. 98, 109, 114).

Содержание новой парадигмы раскрывалось в следующих положениях: 1) статистика - чисто методологическая наука, не имеющая своего специфического содержания; 2) новым маяком в мире статистики становится К. Пирсон, с асимметричными кривыми распределения, позволяющими классифицировать различные виды распределений и установить и измерить степень соответствия кривых теоретических и эмпирических; 3) приоритет отдается именно первым - теоретическим, и отсюда на первую роль выдвигается теорема Байеса. Априорная вероятность становится методологическим приемом всех логико-статистических построений, которые, и это важно подчеркнуть, задаются целями и волей исследователя. Интересы исследователей разрушают нормальное распределение вероятностей, так как создают асимметрические искажения; 4) анализ, становясь предметом статистики, выделяет подлинную статистику, в качестве которой выступает статистика математическая; 5) статистика уходит от таких предметов как наблюдение, полностью погружаясь в методологию анализа. Статистика стремится к обобщению своих методов и формирует свою специфическую категорию – сводные признаки (Статистика, 2010, с. 139).

В период развития в Санкт-Петербургском университете третьей статистической парадигмы широкое распространение получило новое направление статистики – стохастическое, активно развившееся А.А. Чупровым (1874-1926). Он видел основу статистики в теории вероятностей (Плошко, Елисеева, 1990, с. 125; Статистика, 2010, с. 74). Профессор Л.В. Некраш, его ученик, был противником стохастической теории и развивал другую теорию своего учителя – теорию группировок (Плошко, Елисеева, 1990, с. 128). Он создал теорию, в которой группировки признавались предметом статистики. Для него «статистика значила не исчисление как таковое, не абсолютные, средние и относительные величины, не какие-то сводные признаки, а группировки. Именно они ... формируют совокупности. И какие группировочные признаки выберет статистик - такие результаты он и получит» (Соколов, 2009, с. 62).

Одновременно с Л.В. Некрашем на кафедре работал выпускник Санкт-Петербургского университета - А.К. Митропольский. Он был последователем сразу двух парадигм - третьей и четвертой: продолжал дело Р.М. Орженцкого - развивал математическую статистику и создал самостоятельную дисциплину – статистическое исчисление (Статистика, 2010, с. 144).

Единство среди теоретиков, работавших в рамках данной парадигмы, отсутствовало. Это позволяет предположить, что при ее выделении Я.В. Соколов, вероятно, руководствовался только временным признаком, т.е. периодом времени, когда эти ученые работали на кафедре Санкт-Петербургского университета.

Пятую парадигму Я.В. Соколов называл государствоведением. Ее наступление он признал возвратом к первой парадигме. Предметом статистики вновь стало государство. Содержание парадигмы Я.В. Соколов определил так: «Статистика – предметная наука, изучающая факты государственного управления; ее цель – создание показателей, позволяющих оценить эффективность решений, принимаемых администрацией разных уровней; условия развития – преимущественная тайна разглашения; метод представления – таблицы; ком-

плексные задачи – пропаганда решений партии и правительства» (Статистика, 2010, с. 173).

В качестве основных идей последователей данной парадигмы Я.В. Соколов выделил следующие положения: 1) статистика – предметная наука, она существует и изучает социально-экономические отношения, сложившиеся в стране; 2) цель статистики и работа статистиков подчинена интересам государства и его правительства; 3) важным становится не то, *как* исчисляются показатели, и *что* они раскрывают, то есть не научно-экономическое содержание, а общественная значимость методологических подсчетов; 4) статистика вновь, как и во времена Германа, становится наукой о показателях; 5) результаты статистических работ, как и у государствоведов, составляют государственную тайну; 6) основной задачей статистики становится оправдание всех решений партии и правительства; 7) наука должна была раскрывать разум созидательной власти (Статистика, 2010, с. 206).

Завершая рассмотрение парадигм статистики в Санкт-Петербургском университете Я.В. Соколова следует отметить, что их описание содержит много «белых пятен». Наиболее полно проработана автором только первая из них, но даже в ней не рассмотрены причины перехода к новой парадигме через анализ аномалий. Кроме того, он вступал в противоречие с теорией научных революций Т. Куна и настаивал, что в статистике смена парадигм происходит не через революции, а путем эволюции (Соколов, 2009, с. 56). При этом в части содержания выделенных парадигм Я.В. Соколов использовал подход Т. Куна - описывал развитие парадигм статистики именно как науки. Также следует отметить отсутствие авторского определения парадигмы статистики, что объясняет невозможность определения четких границ парадигм. Причиной всего этого можно назвать недостаток времени – Я.В. Соколов просто не успел завершить изучение вопроса.

### Список использованной литературы

1. Кун Т. Структура научных революций. М., 2003.
2. Плошко Б.Г., Елисеева И.И. История статистики: Учеб. пособие. – М.: Финансы и статистика, 1990.
3. Соколов Я.В. Парадигмы статистической науки // Вестник Санкт-Петербургского университета. 2009. № 3. с. 56-66.
4. Соколов Я.В., Еременко Т.В. Первая научная парадигма статистики // Вопросы статистики. 2011. № 1, с. 71-74.
5. Статистика в Санкт-Петербургском университете / под ред. Я.В. Соколова, Д.А. Львовой. - СПб.: Изд-во С.-Петерб. Ун.-та, 2010.

## УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

*ФГБОУ ВО СПбГЭУ филиал в г. Кизляре  
студ. 3 к. напр. «экономика» проф. «ЭиБУ»*

*Куковицкая О.*

*Научный руководитель: ст. преп.*

*Шукашвили Т.Т.*

В состав активов, или имущества организации могут входить финансовые вложения. В отличие, скажем, от основных и денежных средств, материально-производственных запасов, без которых невозможна производственная деятельность, наличие финансовых вложений на балансе организации совсем не обязательно. Они, как правило, появляются, когда организация может себе позволить отвлечь из собственного производственного оборота некоторую часть активов с целью передачи их другим юридическим лицам на определенный срок и получения от этого прибыли. Вместе с тем организация, передав какое-либо имущество в собственность другой организации (например, вклады в уставные капиталы, предоставленные займы в имущественной форме), сохраняет за собой право на стоимость этого имущества.

В соответствии с ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» (утв. приказом Минфина России от 10.12.2002 № 126н) к финансовым вложениям относят:

- инвестиции в ценные бумаги (акции, облигации, депозитные сертификаты и др.);
- вклады уставные (складочные) капиталы других организаций, не являющихся акционерными обществами;
- вклады в совместную деятельность (по договору простого товарищества);
- предоставленные другим юридическим лицам займы (по договору займа);
- дебиторскую задолженность, приобретенную на основании уступки права требования (по договору цессии).

К финансовым вложениям не относят:

- собственные акции, выкупленные акционерным обществом у акционеров для последующей перепродажи или аннулирования;
- вложения организации в недвижимое и иное имущество, имеющее материально-вещественную форму и предоставляемое за плату во временное пользование (временное владение и пользование) с целью получения дохода;
- векселя, выданные организацией поставщикам в качестве гарантии оплаты за приобретенную продукцию, выполненные работы и потребленные услуги;
- инвестиции в драгоценные металлы, ювелирные изделия, произведения искусства и иные аналогичные ценности, приобретенные организацией не для ведения обычных видов деятельности.

С одной стороны, финансовые вложения осуществляются, как правило, с целью получения прибыли, дополнительно к прибыли от основной деятельно-

сти. С другой стороны, финансовые вложения сопряжены с рисками неполучения ожидаемой прибыли и даже их полной утраты. Для целей бухгалтерского учета используются следующие признаки классификации финансовых вложений: по назначению, ликвидности, по срокам, характеру отношений с получателем инвестиций.

#### Первоначальная оценка финансовых вложений

- финансовые вложения принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости.

- первоначальной стоимостью финансовых вложений, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на их приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах).

- фактическими затратами на приобретение активов в качестве финансовых вложений являются:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором продавцу;
- суммы, уплачиваемые организациям и иным лицам за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением указанных активов. В случае, если организации оказаны информационные и консультационные услуги, связанные с принятием решения о приобретении финансовых вложений, и организация не принимает решения о таком приобретении, стоимость указанных услуг относится на финансовые результаты коммерческой организации (в составе прочих расходов) или увеличение расходов некоммерческой организации того отчетного периода, когда было принято решение не приобретать финансовые вложения; (в ред. Приказа Минфина России от 18.09.2006 N 116н)

- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации или иному лицу, через которое приобретены активы в качестве финансовых вложений;

- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением активов в качестве финансовых вложений.

- при приобретении финансовых вложений за счет заемных средств затраты по полученным кредитам и займам учитываются в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 мая 1999 г. N 33н (зарегистрирован в Министерстве юстиции Российской Федерации 31 мая 1999 г., регистрационный N 1790), и Положением по бухгалтерскому учету "Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию" ПБУ 15/01, утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 2 августа 2001 г. N 60н.

Не включаются в фактические затраты на приобретение финансовых вложений общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением финансовых вложений.

В случае несущественности величины затрат (кроме сумм, уплачиваемых в соответствии с договором продавцу) на приобретение таких финансовых вло-

жений, как ценные бумаги, по сравнению с суммой, уплачиваемой в соответствии с договором продавцу, такие затраты организация вправе признавать прочими расходами организации в том отчетном периоде, в котором были приняты к бухгалтерскому учету указанные ценные бумаги (в ред. Приказа Минфина России от 18.09.2006N 116н).

Первоначальной стоимостью финансовых вложений, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, признается их денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

Первоначальной стоимостью финансовых вложений, полученных организацией безвозмездно, таких как ценные бумаги, признается:

- их текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету. Для целей настоящего Положения под текущей рыночной стоимостью ценных бумаг понимается их рыночная цена, рассчитанная в установленном порядке организатором торговли на рынке ценных бумаг;

- сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи полученных ценных бумаг на дату их принятия к бухгалтерскому учету, - для ценных бумаг, по которым организатором торговли на рынке ценных бумаг не рассчитывается рыночная цена.

Первоначальной стоимостью финансовых вложений, приобретенных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) не денежными средствами, признается стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов.

При невозможности установить стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, стоимость финансовых вложений, полученных организацией по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, определяется исходя из стоимости, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные финансовые вложения.

Выбытие финансовых вложений признается в бухгалтерском учете организации на дату единовременного прекращения действия условий принятия их к бухгалтерскому учету.

Выбытие финансовых вложений имеет место в случаях погашения, продажи, безвозмездной передачи, передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал других организаций, передачи в счет вклада по договору простого товарищества и пр.

При выбытии актива, принятого к бухгалтерскому учету в качестве финансовых вложений, по которому не определяется текущая рыночная стоимость, его стоимость определяется исходя из оценки, определяемой одним из следующих способов:

- по первоначальной стоимости каждой единицы бухгалтерского учета финансовых вложений;

- по средней первоначальной стоимости;
- по первоначальной стоимости первых по времени приобретения финансовых вложений (способ ФИФО).

Применение одного из указанных способов по группе (виду) финансовых вложений производится исходя из допущения последовательности применения учетной политики.

Вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций (за исключением акций акционерных обществ), предоставленные другим организациям займы, депозитные вклады в кредитных организациях, дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования, оцениваются по первоначальной стоимости каждой выбывающей из приведенных единиц бухгалтерского учета финансовых вложений.

Ценные бумаги могут оцениваться организацией при выбытии по средней первоначальной стоимости, которая определяется по каждому виду ценных бумаг как частное от деления первоначальной стоимости вида ценных бумаг на их количество, складывающихся соответственно из первоначальной стоимости и количества остатка на начало месяца и поступивших ценных бумаг в течение данного месяца.

Оценка по первоначальной стоимости первых по времени приобретения финансовых вложений (способ ФИФО) основана на допущении, что ценные бумаги списываются в течение месяца и иного периода в последовательности их приобретения (поступления), т.е. ценные бумаги, первыми списываемые, должны быть оценены по первоначальной стоимости ценных бумаг первых по времени приобретений с учетом первоначальной стоимости ценных бумаг, числящихся на начало месяца. При применении этого способа оценка ценных бумаг, находящихся в остатке на конец месяца, производится по первоначальной стоимости последних по времени приобретений, а в стоимости проданных ценных бумаг учитывается стоимость ранних по времени приобретений.

При выбытии активов, принятых к бухгалтерскому учету в качестве финансовых вложений, по которым определяется текущая рыночная стоимость, их стоимость определяется организацией исходя из последней оценки.

По каждой группе (виду) финансовых вложений в течение отчетного года применяется один способ оценки.

Оценка финансовых вложений на конец отчетного периода производится в зависимости от принятого способа оценки финансовых вложений при их выбытии, т.е. по текущей рыночной стоимости, по первоначальной стоимости каждой единицы бухгалтерского учета финансовых вложений, по средней первоначальной стоимости, по первоначальной стоимости первых по времени приобретения финансовых вложений (способ ФИФО).

В бухгалтерской отчетности финансовые вложения должны представляться с подразделением в зависимости от срока обращения (погашения) на краткосрочные и долгосрочные.

В бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию с учетом требования существенности, как минимум, следующая информация:

- способы оценки финансовых вложений при их выбытии по группам (видам);
- последствия изменений способов оценки финансовых вложений при их выбытии;
- стоимость финансовых вложений, по которым можно определить текущую рыночную стоимость, и финансовых вложений, по которым текущая рыночная стоимость не определяется;
- разница между текущей рыночной стоимостью на отчетную дату и предыдущей оценкой финансовых вложений, по которым определялась текущая рыночная стоимость;
- по долговым ценным бумагам, по которым не определялась текущая рыночная стоимость, - разница между первоначальной стоимостью и номинальной стоимостью в течение срока их обращения, начисляемая в соответствии с порядком, установленным пунктом 22 ПБУ 19/02;
- стоимость и виды ценных бумаг и иных финансовых вложений, обремененных залогом;
- стоимость и виды выбывших ценных бумаг и иных финансовых вложений, переданных другим организациям или лицам (кроме продажи);
- данные о резерве под обесценение финансовых вложений с указанием: вида финансовых вложений, величины резерва, созданного в отчетном году, величины резерва, признанного прочим доходом отчетного периода; сумм резерва, использованных в отчетном году (в ред. Приказа Минфина России от 18.09.2006 N 116н);
- по долговым ценным бумагам и предоставленным займам - данные об их оценке по дисконтированной стоимости, о величине их дисконтированной стоимости, о примененных способах дисконтирования (раскрываются в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках).

### **Список литературы**

1. Бухгалтерский финансовый учет: Учебник / Л.К. Никандрова, М.Д. Акатьева. - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2014. - 277 с.: 60x90 1/16. - (Высшее образование: Бакалавриат). (переплет) ISBN 978-5-16-010043-2, 500 экз.
2. Бухгалтерский финансовый учет.: Учебник для вузов / Ю.А. Бабаев, А.М. Петров, Л.Г. Макарова; Под ред. Ю.А. Бабаева. - 3-е изд., перераб. и доп. - М.: Вузовский учебник: ИНФРА-М, 2010. - 587 с.: 60x90 1/16. (п) ISBN 978-5-9558-0171-1, 1000 экз.
3. Бухгалтерский финансовый учет: Учебное пособие / Е.А. Мизиковский, И.Е. Мизиковский. - М.: Магистр: НИЦ ИНФРА-М, 2014. - 624 с.: 60x90 1/16 + ( Доп. мат. znanium.com). - (Бакалавриат). (переплет) ISBN 978-5-9776-0310-2, 100 экз.
4. Приказ Минфина России от 10.12.2002 N 126н (ред. от 27.04.2012) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет финансовых вложений" ПБУ19/02 (Зарегистрировано в Минюсте России 27.12.2002 N4085)

## МЕЖДУНАРОДНЫЙ ОПЫТ УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО

*Ахвердиева Ч.  
студентка 4 курса Факультета  
Информатики и финансов  
Филиала СПбГЭУ в г. Кизляр  
Научный руководитель:  
Алибеков Ш.И.*

В зарубежной практике сегмент учета затрат на производство продукции является составной частью управленческого учета, который позволяет планировать, контролировать, управлять и оценивать деятельность организации в целях оптимизации ее финансовых результатов. В российской же практике учет затрат на производство продукции является составной частью системы бухгалтерского учета.

В международной практике учета расходы текущего периода принято называть в зависимости от их характера расходами или убытками. Для расходов будущих периодов используют термин затраты и/или активы. Делают это для того, чтобы разграничить понятия будущих и текущих расходов. Термин "затраты" используется в МСФО, когда речь идет о накоплении потраченных ресурсов, доходы от которых будут получены в будущем. Затраты в данном контексте являются промежуточной категорией между расходом ресурса и признанием расхода периода. Они представляют собой стоимостную оценку использованных ресурсов. В отчетности их отражают в составе активов компании до того момента, когда они будут признаны расходами или убытками.

В МСФО под расходами понимают уменьшение экономических выгод за отчетный период, которое выражается в снижении или потере стоимости активов или в увеличении обязательств, которые приводят к уменьшению капитала. Зарубежный опыт предполагает, что группировка и распределение затрат на производство организуются таким образом, чтобы можно было оперативно контролировать формирование прибыли в процессе производства и реализации продукции, а потому издержки группируются по минимальному количеству статей.

Главное же внимание обращается на распределение издержек между отдельными видами изделий. Во многих случаях нераспределенные издержки относятся на общий результат – прибыль. В международном учете нет единого стандарта, регламентирующего затраты и их учет, каждый элемент затрат имеет свое отражение в конкретном стандарте [3]. Международный опыт учета затрат показывает, что он имеет следующие основные отличия от российского:

- отдает предпочтение категории совокупных затрат за период и себестоимости реализованной продукции, а не категории товарной продукции (ключевого понятия учетной системы в РФ);

- отличается подходом к учету постоянных затрат (и прежде всего к способу, объему и периоду их включения в себестоимость);

- отечественная система учета ориентируется на категорию товарной продукции и определяет порядок распределения условно-постоянных затрат (в частном случае - общехозяйственных расходов). Эти затраты предписывается относить на счета основного производства, а именно: часть их закреплять в остатках незавершенного производства, часть - в остатках готовой и отгруженной продукции и часть в стоимости реализованной продукции, а не относить в полном объеме на реализованную в периоде продукцию;

- зарубежная практика отличается более широким спектром затрат, относимых к категории "затраты на производство" (например, включением в эту статью затрат на НИОКР);

- в международной практике отсутствует жесткая нормативная база.

Некоторые требования по учету расходов изложены в таких стандартах, как МСФО 40 "Инвестиционное имущество" и МСФО 9 "Финансовые инструменты", поскольку существует тесная взаимосвязь этих элементов финансовой отчетности. Рассматривая конкретные элементы затрат, следует отметить, что затраты на амортизацию согласно МСФО 16 учитываются как фактическая стоимость актива или другая сумма, заменяющая его фактическую стоимость, за вычетом остаточной стоимости [2].

Согласно МСФО 16 себестоимость – это сумма уплаченных денежных средств и эквивалентов денежных средств или справедливая стоимость другого возмещения, переданного с целью приобретения актива, на момент его приобретения или во время его строительства, или, в случае если это применимо, сумма, в которой был отражен такой актив при первоначальном признании в соответствии с конкретными требованиями других МСФО.

В международной практике организациями для начисления амортизации может быть использован метод, который бы более точно отражал структуру потребления будущих экономических выгод от данного актива. В настоящее время выделяются линейный метод, метод уменьшаемого остатка и метод единиц производства продукции.

Подходы к раскрытию дополнительной информации согласно ПБУ 10/99 "Расходы организации" и МСФО в основном совпадают. Однако в ПБУ 10/99 включено дополнительное условие о том, что расход признается в учете, если заключен договор, есть соответствующие требования нормативных актов или обычаи делового оборота. Другими словами, в отличие от МСФО, расход не может быть признан только на основании профессионального суждения бухгалтера об уменьшении экономических выгод, он должен обязательно подтверждаться документально.

Международные стандарты финансовой отчетности требуют дополнительного раскрытия информации в отношении структуры расходов по их характеру в Отчете о финансовых результатах либо в примечаниях к финансовой отчетности. Это связано прежде всего с тем, что информация о конкретном характере затрат полезна для прогнозирования будущих потоков денежных средств при использовании классификации, основанной на назначении затрат [3].

Международные стандарты финансовой отчетности предусматривают раскрытие информации о характере и величине расходов в разрезе статей, если

они являются существенными. В частности, необходимо раскрыть информацию о:

- списании стоимости запасов до величины возможностей чистой стоимости реализации или основных средств до возмещаемой суммы, а также о возвращении таких списаний;
- выбытии объектов основных средств;
- выбытии инвестиций;
- урегулировании судебных споров.

Таким образом, видно, что внедрение МСФО будет способствовать усилению эффективности системы информационного обеспечения управления, что в свою очередь повлияет на повышение конкурентоспособности организаций.

### **Литература:**

1. Богатая И. Н. Бухгалтерский финансовый учет: учебник / И. Н. Богатая, Н. Н. Хахонова. – М.: КНОРУС, 2011.
2. Каверина О. Д. МСФО 2 "Запасы". Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции 2012.-URL: <http://www.iprpu.ru>.
3. Удалова З. В. Методология и методика формирования учетно-аналитического обеспечения управления сельскохозяйственными организациями: Издательство ДонГАУ, 2010.

## **АУДИТ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ**

*Миронченко Е.Г.*

*ФГБОУ ВО СПбГЭУ филиал в г. Кизляре  
студ. 3 к. напр. «экономика» проф. «ЭиБУ»*

*Научный руководитель: ст. преп.*

*Шукашвили Т.Т.*

Цель аудита состоит в выражении мнения о достоверности и полноте отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности организации информации о материально-производственных запасах.

К основным задачам аудита относятся: проверка состояния учета, хранения и эффективности использования материальных ресурсов; проверка соответствия фактического наличия ресурсов данным учета и потребностям организации; выявление непригодных для использования ценностей с определением суммы причиненного ущерба и виновных лиц; проверка полноты и своевременности оприходования материальных ресурсов, законности и целесообразности расходования и их списания; проверка качества инвентаризаций. Основным нормативным документом по бухгалтерскому учету является Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/2001.

К источникам получения аудиторских доказательств относятся:

- приказ об учетной политике организации;

- инвентаризационные документы;
- накладные и счет-фактура;
- договоры на поставку сырья, материалов, товаров: договоры о материальной ответственности и т.д.

Методика аудита материально-производственных запасов.

Проверка фактического наличия материально-производственных запасов на складах организации. С помощью этой процедуры аудиторы рассматривают приказы о порядке и сроках проведения инвентаризации; приказы о назначении состава постоянно действующих и рабочих инвентаризационных комиссий; инвентаризационные описи, акты инвентаризации, сличительные ведомости; решения руководства по утверждению результатов инвентаризации;

Проверка правильности оценки активов в учете и бухгалтерской отчетности.

Проверка полноты оприходования материально-производственных запасов на основании договоров с поставщиками и сопроводительных документов.

Проверка правильности оформления первичных документов по поступлению материалов и выделения в них сумм НДС.

Проверка правильности списания потерь материалов на основании актов инвентаризаций, актов о потерях и недостачах, утвержденных норм естественной убыли, регистров аналитического и синтетического учета.

Проверка полноты отражения в учете операций по отгрузке материально-производственных запасов на сторону путем сопоставления данных об их количестве в отгрузочных документах с данными документов, подтверждающих их фактический вывоз из организации.

Проверка правильности оценки материальных ценностей при отпуске в производство по способу, заявленному в учетной политике (ФИФО, по средней себестоимости, по себестоимости каждой единицы).

Основные виды нарушений:

- отсутствие договоров с сотрудниками организации о материальной ответственности;
- отсутствие документов по инвентаризации;
- несвоевременное оприходование материалов;
- отражение подрядными организациями стоимости выполненных строительно-монтажных работ за вычетом стоимости материалов поставки заказчика. В этих случаях передаваемые заказчиком материалы подрядчиком ошибочно не приходятся, вследствие чего возникает возможность их бесконтрольного использования;
- неправомерное включение в бухгалтерский баланс организации фактической себестоимости товаров, на которые она не имеет права собственности (например, по договорам комиссии);
- завышение объема закупок в результате отражения фиктивных расходов по приобретению материально-производственных запасов;
- нарушение принципа временной определенности фактов хозяйственной деятельности

Основной проблемой аудита материально-производственных запасов (МПЗ) тесно связана с проблемами учета МПЗ. Аудит производственных запасов - один из наиболее сложных участков учетной работы, в связи с большим объемом проверяемой информации. В настоящее время номенклатура материальных ценностей на крупных предприятиях состоит из десятков тысяч наименований, и сами данные по учету МПЗ составляют более 30% всех данных по управлению производством. Поэтому использованием, движением и сохранность материальных ценностей связана с большими трудностями. Одной из основной части контроля МПЗ - экономический анализ их использования, который углубляет поиски резервов повышения эффективности производства.

В связи с неправильным учетом материально-производственных запасов может быть произведено уменьшение налогооблагаемой прибыли. Именно поэтому так и важна аудиторская проверка производственных запасов. Чтобы уменьшить налогооблагаемую прибыль нужно воспользоваться следующими операциями:

- отнесение суммы уценки производственных запасов на финансовый результат;
- неправильное исчисление фактической стоимости;
- списание материалов на производство по мере их отпуска со склада, а не по факту их расхода.

Производственными запасами признается часть имущества организации, которая используется в качестве исходных предметов труда (сырья, материалов и т. п.), потребляемых при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд. Эти запасы потребляются в каждом производственном цикле и полностью переносят свою стоимость на стоимость производимой продукции.

К производственным запасам относят сырье, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, основные и вспомогательные материалы, тара, топливо, запасные части, используемая для упаковки и транспортировки продукции (товаров). К материально-производственным запасам отнесены готовая продукция, товары, оборудование к установке.

Основной целью аудиторской проверки МПЗ является формирование мнения о достоверности показателей отчетности по статьям материальных ценностей "Запасы" и о соответствии применяемой в организации методики учета и налогообложения операций с МПЗ действующим в Российской Федерации нормативным документам.

Это достигается проведением проверок на существенность, а также структур контроля и системы бухгалтерского учета и оценкой риска аудита, который зависит от характера запасов предприятия. Проверка запасов рассматривается как основная часть аудита на тех предприятиях, где их величина существенна.

В процессе проверки аудитор должен установить:

- реальность наличия и существования МПЗ;
- все ли операции с МПЗ, которые должны быть отражены на счетах учета, действительно в них представлены;

- является ли организация собственником всех МПЗ, т. е., имеются ли на них имущественные права, а суммы, отраженные как задолженность, - обязательствами;

- правильность оценки МПЗ и связанных с ними обязательств;

- правильно ли выбраны и применялись принципы учета МПЗ.

К организационно-правовым документам и другим материалам относятся:

- протоколы заседаний совета директоров, решения учредителей и других комиссий. Изучение этих документов для аудитора особенно важно, если при формировании или изменении величины уставного капитала организации в качестве вкладов были внесены сырье, материалы, МБП или товары, а так же, если дивиденды или доходы выплачивались материальными ценностями;

- отчеты аудиторов за прошлые годы;

- договоры на поставку сырья, материалов, товаров и т. д.;

- договоры о материальной ответственности.

Достаточно информативными могут оказаться беседы аудитора с персоналом клиента обо всех изменениях в структуре руководства и в системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля, содержание и результаты которых фиксируются в рабочих документах.

Информация для проверки операций с МПЗ содержится в бухгалтерской отчетности предприятия и бухгалтерских регистрах, в частности, в:

- "Бухгалтерский баланс" - показатели о МПЗ сгруппированы во втором разделе актива баланса;

- "Приложение к бухгалтерскому балансу" - разделы 3 и 9;

- пояснительной записке, прилагаемой к балансу.

Бухгалтерские регистры по учету МПЗ могут быть различными. Это зависит от применяемых формы и способа ведения бухгалтерского учета на предприятии, а также от видов и групп имеющихся МПЗ. Но в любом случае аудитор должен проанализировать регистры синтетического и аналитического учета по счетам 10 "Материалы", 15 "Заготовление и приобретение материалов", 16 "Отклонение в стоимости материалов", 12 "Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы", 13 "Износ малоценных и быстроизнашивающихся предметов", 40 "Готовая продукция", 41 "Товары", сальдовые ведомости, книги, карточки складского учета, материалы инвентаризаций. Аудиторская проверка МПЗ позволяет минимизировать риск наличия существенных ошибок в бухгалтерской отчетности. Поэтому, приступая к проверке МПЗ, аудитору нужно выявить наиболее часто встречающиеся нарушения и с учетом этого выбрать необходимые процедуры проверки.

### **Литература:**

1. Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ (ред. от 04.11.2014) "О бухгалтерском учете" // поисково-справочная система Консультант Плюс – электронный ресурс

2. Приказ Минфина РФ 28.12.2001 N 44н (ред. от 25.10.2010) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет материально-

## **НАПРАВЛЕНИЯ ПОИСКА ОШИБОК В АУДИТЕ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

*Вячеслав Ярославович Соколов  
д.э.н. профессор  
Санкт-Петербургский государственный  
экономический университет*

Вероятность отсутствия в отчетности существенных ошибок, обеспечивается аудитором путем сбора надлежащих аудиторских доказательств, главную часть которых составляет тестирование показателей. Поскольку ошибки могут приводить или к завышению или к занижению показателей, то тестирование может быть направлено или на поиск ошибок завышающих оценку статей отчета, или занижающих. Действительно, проверяя, дебиторскую задолженность, аудитор определяет либо неверное включение в баланс дебитора (ошибка в обоснованности) или, напротив, неотражение в балансе имеющейся причитающейся к получения суммы (ошибка в полноте). Очевидно, что каждая из этих проверок потребует проведения особого теста. Так для определения неверно учтенных сумм следует сделать выборку из записей по дебету счетов дебиторов и проверить, что каждая из них подтверждается первичным документом, а для поиска неучтенной задолженности следует сделать выборку из документов об отгрузке, оказании услуг и проверить, учтены ли они по счету, т.е. записаны ли они в соответствующий регистр.[3]

Выбирая направление тестирования, аудитор также определяет, будет ли его тест направлен на поиск какой-либо конкретной ошибки, либо на несколько ошибок сразу. В приведенном выше примере оба теста могут быть построены так, чтобы проверить наличие, по крайней мере, двух ошибок - полноты или существенности плюс периодизации. Для этого выборка должна быть сделана из последних операций и записей года. Возможно направить этот тест и на поиск трех ошибок, если документы будут проверены арифметически, то будут проверены проводки; до четырех ошибок - если проверяются расчеты цен по контрактам, то проверяется оценка и т.д.

Поскольку каждая ошибка в силу двойной записи влияет как на обороты по дебету, так и на обороты по кредиту, то возможно, ориентирував тесты по дебету и тесты по кредиту в противоположном направлении. При этом в одном направлении счета проверяются прямо, а в другом - косвенно, через проверку корреспондирующих счетов. Например, счет расчетов с покупателями будет проверен на завышение, то тем самым на завышение проверяется объем реализации. Если реализация проверяется на занижение, то тем самым на занижение проверяется и задолженность покупателей. Понимая это, аудитор может разделить проверку сальдо и оборотов по дебету и проверку сальдо и оборотов по кредиту. Для разделения тестов удобно применять следующий подход: дебет,

актив, расходы проверяются на завышение, а кредит, пассив, доходы - на завышение. Данная ориентация вытекает из бухгалтерского принципа осторожности, в соответствии с которым прибыль не должна быть переоценена (завышена), и в сомнительных случаях следует отражать ее в минимально возможной величине, в то время как убытки, напротив, не должны быть недооценены, т.е. занижены. Следовательно, для аудитора более опасно пропустить ошибку, увеличивающую прибыль, т.е. не найти завышение оценки активов и занижения пассивов, нежели наоборот. Применяя данный подход, можно построить следующую матрицу направления тестов в аудите (табл. 1). Как следует из матрицы, ошибки в полноте (занижение показателя) проверяются для пассива и доходов, ошибки в обоснованности (завышение показателя) - для актива и расходов. Проверка ошибок периодизации зависит от их типа. Ранняя периодизация (занижение показателя) проверяется для пассива, а поздняя (завышение показателя) - для актива. Арифметические проверки, расчеты оценок и проверка представления ведутся на точные суммы, а не на завышение или занижение, и, как правило, проводятся вместе с основными тестами, т.е. прямо и косвенно для всех статей. Таким образом, проверка отчетности на наличие существенных ошибок должна проводиться по направлениям, указанным в таблице 2, в которой крестом помечены те ошибки, на которые тестируются показатели отчетности и учетные записи

Требуемая достоверность выводов аудитора будет достигнута, однако, только в том случае, если в выбранном направлении будут проверены все счета. В противном случае разнонаправленные тесты могут привести к потере данных, которые необходимо проверить. Например, если дебет счета реализации не проведен на завышение относительно всех корреспондирующих с ним счетов, операции по кредиту основных средств проверены на занижение, то существует риск пропустить хищения основных средств, списанных как реализованные. Поэтому, планируя тесты, аудитор должен быть убежден, что его проверка покрывает все существенные операции клиента.

В ряде случаев отдельные счета тестируются как на завышение, так и на занижение. Это бывает необходимо: в случае если аналитическая процедура показывает присутствие ошибки или эта ошибка установлена путем анализа индикаторов ошибок. Например, если предполагается ошибка на позднюю периодизацию в реализации продукции, ведущей к завышению дебиторской задолженности, то простого тестирования расчетов с покупателями на завышение недостаточно, и следует особо рассматривать операции по отгрузке продукции, что равносильно тестированию на завышение реализации, т.е. дохода или оборота по кредиту. Существуют также счета-исключения, для которых матрица ориентации тестов не применяется. К ним относятся денежные средства, производственные запасы, капиталы, резервы, фонды и регулятивы. Денежные средства как наиболее ликвидные, вероятность совершения ошибок при операции с которыми, а также вероятность мошенничества велики и проверяются на точность оценки. Производственные запасы также проверяются на точность оценки. Это связано не только с тем, что, как и денежные средства, эта категория активов достаточно ликвидна, но с тем, что только таким образом

можно надежно проверить расход запасов, Проверив поступления (дебет) и остатки материалов (что делается путем инвентаризации), аудитор проверяет и расход материалов. Капиталы, резервы, фонды и регулятивы представляют собой результат бухгалтерских вычислений и, следовательно, тестируя их, аудитор должен проверять расчеты, проверять данные счета на точность оценки.

Таблица 1 Матрица направления тестирования

Статья отчетности Ошибка	Актив	Пассив	Доходы (прибыли)	Расходы (убытки)
1. Полнота	косвенно	прямо	прямо	косвенно
2. Обоснованность (физическое наличие средств и <u>существование</u> прав и обязательств)	прямо	косвенно	косвенно	прямо
3. Периодизация				
3.1 Ранняя	косвенно	прямо	прямо	косвенно
3.2 Поздняя	прямо	косвенно	Косвенно	Прямо
4. Запись	прямо и косвенно	прямо и косвенно	прямо и косвенно	прямо и косвенно
5. Оценка	прямо и косвенно	прямо и косвенно	прямо и косвенно	прямо и косвенно
6. Представление (верная классификация по статьям отчетности)и наличие необходимого раскрытия информации)	прямо и косвенно	прямо и косвенно	прямо и косвенно	прямо и косвенно

Таблица 2 Направление поиска ошибок в аудите

Ошибка	Актив Расход Дебет	Пассив Доход Кредит
1. Полнота		X
2. Обоснованность	X	
3. Периодизация		
3.1.ранняя		X
3.2 поздняя	X	
4. Запись	X	X
5. Оценка	X	X
6. Представление	X	X

## ЛИТЕРАТУРА

1. Адамс Р. Основы аудита: Пер. с англ./ Под ред. Я.В. Соколова.- М.:Аудит, ЮНИТИ, 1995
2. Аудит Монтгомери /Ф.Л. Дефлиз, Г.Р. Дженик, В.М. О' Рейли, М.Б. Хирш, пер. с англ. Под ред. Я.В. Соколова.- М.: ЮНИТИ, 1997
3. Бычкова С.М. Доказательства в аудите,-М.: Финансы и статистика, 1999,
4. Селезнева Н.Н. Анализ финансовой отчетности организации.-М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007
5. Соколов В.Я. Классификация ошибок в аудите. //Бухгалтерский учет, 1998 N 6.
6. Соколов В.Я. Составление плана аудиторской проверки счетов //Бухгалтерский учет, 1998 N 6

## ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ МОНИТОРИНГА ЭКОНОМИЧЕСКОЙ БЕЗОПАСНОСТИ НАУКОЕМКИХ ПРОИЗВОДСТВ

*Романовская Е.В.  
к.э.н., доц., Нижегородский  
государственный  
педагогический университет им. К. Минина*

Научно-технические сферы, владея современными технологиями и инвестиционной восприимчивостью, готовы выполнять стратегическую роль в сохранении достаточно высокого уровня темпов развития экономики Российской Федерации, закрепляя этим наиболее устойчивое положение страны, финансовую защищенность и экономическую безопасность. Эта роль обуславливается главным образом научно-технологическим, производственным и профессиональным потенциалом сверхтехнологичных сфер индустрии государства, их возможностью гарантировать лидерское преимущество в противостоянии конкурентным научно-техническим достижениям иных государств.

Данные сферы, направленные на обеспечение социальных нужд в продукте более высокого научно-технического уровня, с наилучшими потребительскими качествами. Их производство определяется применением современных технологий, в итоге чего формируются продуктовые и процессные новации, достигается их влияние на результативность научно-технического прогресса страны. Научно-технические производства являются критерием экономической силы страны, ее государственного статуса.

Формирование и осуществление научно-промышленной политики, сконцентрированной на выявлении возможностей реального сектора экономики, даст возможность переступить отрицательные тенденции в развитии государства, уменьшить проявления опасностей её финансовой защищенности.

Основные характерные черты сверхтехнологичных сфер производства проявляются в присутствии значительного инновационных возможностей, которые включают промышленные, конструкторские и научно-технические заделы, экспериментально-производственную основу, коллективы высококвалифицированных научных и инженерно-промышленных сотрудников с целью формирования новейших типов продукта и технологий. Особенности данных отраслей также проявляются в непростой концепции финансирования из разных источников исследований и изготовления продукции, учитывающей многоуровневые кооперационные взаимосвязи; значительную продолжительность инновационно-производственного цикла; сопряженные с этим трудности окупаемости продукта, пополнения используемых и возврата ссудных денег в обстоятельствах неопределенности и рисковости итогов НИОКР; в большой затратности, в укреплении и развитии существующего уровня научно-технологических, производственных и профессиональных возможностей, в ликвидации научно-технического отставания.

С целью развития системы инструментов оценки степени стабильности и устойчивости функционирования научно-технических производств выделяются главные

показатели, описывающие степень стабильности формирования наукоемких производств. Эти показатели объединены в четыре группы [2]. Показатели:

- 1 группа – экономической безопасности;
- 2 группа – технологической независимости;
- 3 группа – интеллектуальной привлекательности;
- 4 группа – социальной стабильности.

Данные показатели должны удовлетворять условиям:

- наличие нормативных значений;
- возможность анализа показателя в динамике;
- простота и доступность методики расчета.

Базовые значения показателей, создающих степень стабильности наукоемких производств, просматриваются по каждому предприятию отрасли в динамике в течение пяти-десяти лет.

Экономическая безопасность наукоемких производств рассматривается как состояние наиболее эффективного использования ресурсов для предотвращения неустойчивого положения и обеспечения стабильного функционирования и развития наукоемкого производства.

Из-за недостаточного развития наукоемких производств в силу их особой значимости для экономики, обороны, социальной стабильности ставит вопрос о создании системы мониторинга состояния и прогнозирования динамики этих ответственных секторов промышленности с целью заблаговременного предупреждения грозящей опасности и принятия необходимых мер защиты и противодействия.

Главные цели мониторинга:

- анализ динамики формирования наукоемких производств с точки зрения выполнения критериев финансовой защищенности;
- обнаружение деструктивных направленностей и действий в формировании производственных возможностей наукоемких производств;
- установление факторов, насыщенности отрицательного влияния на потенциальные возможности производства;
- моделирование результатов воздействия опасностей на возможности наукоемких производств;
- системное исследование сформировавшихся условий, направлений развития, реализация мероприятий по противодействию угрозам наукоемким производствам.

Мониторинг в первую очередь предполагает отслеживание, прогноз важнейших групп показателей, включая производственные показатели, показатели эффективности использования финансов, трудовых ресурсов, материальных ресурсов и т.д..

Рассмотри последовательность этапов реализации: [3]

1. идентификация субъектов и объектов мониторинга;
2. создание системы показателей оценки стабильности экономической безопасности хозяйствующего субъекта с учетом специфики его функционирования;

3. сбор и подготовка информации, характеризующей состояние объекта мониторинга;
4. выявление факторов, характеризующих направления развития исследуемого хозяйствующего субъекта;
5. моделирование стратегий развития хозяйствующего субъекта;
6. расчет показателей хозяйствующего субъекта;
7. проведение анализа показателей состояния экономической безопасности хозяйствующего субъекта;
8. разработка предложений по предупреждению возможных угроз экономической безопасности хозяйствующего субъекта.

Таким образом, мониторинг должен являться результатом взаимодействия всех заинтересованных организаций, предприятий, ведомств в конкретной сфере наукоемкого производства. При осуществлении мониторинга должен действовать принцип непрерывности наблюдения за состоянием объекта мониторинга с учетом фактического состояния и тенденций развития его потенциала, а также общего развития экономики, политической обстановки и действия других общесистемных факторов.

### **Список литературы**

1. Авдонин Б.Н. Методология организационно-экономического развития наукоемких производств / Б.Н. Авдонин, Е.Ю. Хрусталева. – М.: Наука, 2010.
2. Федорова Л.А. Проблема идентификации наукоемких производств в структуре машиностроительного комплекса России // Национальные интересы: приоритеты и безопасность. - 2009. - №8-(41). - С. 16-18.
3. Федорова Л.А. Экономическая безопасность как показатель уровня устойчивости развития наукоемкого производства // Экономика, статистика, информатика. Вестник УМО. - 2010. - №4. - С.58- 61.

## **ЭКОНОМИЧЕСКАЯ СУЩНОСТЬ И СОДЕРЖАНИЕ ПОНЯТИЙ «ЗАРАБОТНАЯ ПЛАТА» И «ОПЛАТА ТРУДА»**

*Сижажева С.С.,  
к.э.н., доцент КБГУ  
Жанатаева М.  
магистрант КБГУ*

Заработная плата представляет собой один из основных факторов социально – экономической жизни каждой страны, предприятия, коллектива, человека.

Заработная плата является важнейшей экономической и юридической категорией. Экономика и право тесно взаимодействуют в понятии и содержании заработной платы. Заработная плата является основным источником дохода работников, с ее помощью осуществляется контроль за мерой труда и мерой потребления.

Целью данной статьи является определение понятий «заработная плата» и «оплата труда» путем выявления их специфических характеристик. Правильное определение заработной платы играет важную роль для данного участка учета. В этом и заключается актуальность выбранной темы.

Как экономическая категория «заработная плата» является сложной категорией. В настоящее время в специальной литературе, посвященной данной проблеме, встречаются различные определения данного термина.

Говоря о юридических аспектах заработной платы, отметим, что нормы, связанные с оплатой и нормированием труда, составляют правовой институт Особенной части отрасли трудового права. В трудовом законодательстве используется два основных понятия, связанные с вознаграждением за труд: «заработная плата» и «оплата труда».

Согласно статье 129 ТК РФ заработная плата (оплата труда работника) - вознаграждение за труд в зависимости от квалификации работника, сложности, количества, качества и условий выполняемой работы, а также компенсационные выплаты (доплаты и надбавки компенсационного характера, в том числе за работу в условиях, отклоняющихся от нормальных, работу в особых климатических условиях и на территориях, подвергшихся радиоактивному загрязнению, и иные выплаты компенсационного характера) и стимулирующие выплаты (доплаты и надбавки стимулирующего характера, премии и иные поощрительные выплаты) [2].

Таким образом, в ТК РФ оба термина употребляются как синонимы и не приводят к их разграничению в текстах статей данного документа.

Однако, представляется, что понятие «заработная плата» точнее отражает сущность наемного труда как категории трудового права. Именно этот термин используется в документах МОТ.

Согласно Конвенции МОТ № 95 «Относительно защиты заработной платы» термин «заработная плата» означает независимо от названия и метода исчисления всякое вознаграждение или заработок, могущие быть исчисленными в деньгах и установленные соглашением или национальным законодательством, которые предприниматель должен уплатить в силу письменного или устного договора о найме услуг трудящемуся за труд, который либо выполнен, либо должен быть выполнен, или за услуги, которые либо оказаны, либо должны быть оказаны [1].

В одних публикациях используется термин «заработная плата», в других – «оплата труда», авторы третьих оперируют терминами «заработная плата» и «оплата труда» как синонимами, четвертые соотносят их как родовое понятие (оплата труда) и основной элемент родового понятия (заработная плата).

В экономической литературе существует целое множество трактовок к понятию оплаты труда.

По мнению В. В. Буряковского оплата труда в широком смысле – это та или иная форма вознаграждения за определенное количество и качество выполненной работы[3].

В. А. Савченко под оплатой труда понимает выраженную в денежной форме часть стоимости созданного трудом продукта, выдаваемую работнику предприятием, в котором он работает или другим нанимателем[11].

Для Н. М. Ткаченко оплата труда является основным источником дохода рабочих и служащих, с ее помощью осуществляется контроль за мерой труда и потребления, она используется как важнейший экономический рычаг в управлении экономикой[14].

В. П. Завгородний рассматривает оплату труда как основную часть средств, направляемых на потребление, представляющая собой долю дохода (чистую продукцию), зависящую от конечных результатов работы коллектива и распределяющуюся между работниками в соответствии с количеством и качеством затраченного труда, реальным трудовым вкладом каждого и размером вложенного капитала [7].

Л. А. Чайкина определяет оплату труда как систему отношений, связанных с установлением и осуществлением работодателем выплат работникам в соответствии с работой, выполняемой ими по трудовым договорам, а также в соответствии с законами и иными правовыми актами [5].

Теперь рассмотрим экономическую сущность заработной платы как экономической категории.

В соответствии со словарем экономических терминов, заработная плата трактуется как денежное вознаграждение за труд; часть стоимости созданного трудом продукта, дохода от его продажи, выдаваемая работнику предприятием, учреждением, в котором он работает, или другим нанимателем. Величина заработной платы устанавливается либо в виде должностного оклада, либо по тарифной сетке (ставке), либо в соответствии с контрактом, но не может быть ниже уровня установленной законом минимальной заработной платы. Верхний предел заработной платы в условиях экономики рыночного типа обычно не ограничивается [12].

По Н. П. Кондракову заработная плата – это вознаграждение за труд в зависимости от квалификации работника, сложности, количества, качества и условий выполненной работы, а также выплаты компенсационного и стимулирующего характера [4].

Н. В. Пошерстняк рассматривает заработную плату – основным источником дохода рабочих и служащих. Автор так же считает, что заработная плата используется как важнейший экономический рычаг управления экономикой [9].

А. Л. Жуков дает следующее определение заработной платы. Заработная плата в рыночной экономике - это выплаченная за использование труда сумма средств, в основе определения которой лежит цена труда[6].

Для А. Н. Коваленко заработная плата – это вознаграждение, вычисленное, как правило, в денежном выражении, которую владелец или уполномочен им орган выплачивает рабочему за проделанную им работу [8].

По мнению В. В. Куликова заработная плата как категория отражает отношения, в основе которых лежит товарный характер рабочей силы, т.е. продажа работником на рынке труда своей рабочей силы (или способности к труду)[13].

А. И. Рофе считает, что заработная плата в условиях рыночной экономики в самом общем виде - это плата за труд, а ее величина - есть цена труда[10].

Помимо этих определений существует множество других. Говорить о том, чье понятие является более полным и достоверным судить сложно. Каждый по-своему прав. Кто-то более углубленно хочет изучить её содержание и поэтому дополняет её экономически обоснованной и достоверной информацией. Однако все авторы отмечают, что выплата заработной платы производится в денежной форме.

Таким образом, заработная плата или оплата труда работника – это установленное трудовым договором или другим соглашением денежное вознаграждение работника за выполнение им трудовых функций, которое работодатель должен выплачивать по заранее установленным тарифным нормам с учетом индивидуального трудового вклада и не ниже минимального размера оплаты труда, установленного государством.

### Список литературы:

1. Конвенции МОТ № 95 «Относительно защиты заработной платы» от 1.07.1949 г.
2. Трудовой кодекс Российской Федерации (ТК РФ) № 197-ФЗ от 30.12.2001 г.
3. Буряковский, В. В. Финансы предприятий: Учебное пособие — Днепропетровск: Пороги, 2007.
4. Бухгалтерский учет. Учебник / под ред. Н. П. Кондракова. – М.: Инфа-М, 2002.
5. Бухгалтерский учет и налогообложение: учебное пособие / Чайковская Л.А. – М. Экзамен, 2004. - 622с.
6. Жуков А.Л. Регулирование и организация оплаты труда. Учебное пособие. - М.: МИК, 2003.
7. Завгородний В.П., Савченко В.Я. Бухгалтерский учет, контроль и аудит в условиях рынка - К.: Издательство «Блиц-Информ», 2004.
8. Коваленко Л.О. Финансовый менеджмент/ Л.О.Коваленко, Л.М.Ремнева –Начальное пособие.- К.: - Знания, 2008.
9. Пошерстник Н.В., Мейксин М.С. Заработная плата в современных условиях СПб, 2007.
10. Рофе А.И. Труд: теория, экономика, организация: Учебник для вузов. - М: МИК, 2005.
11. Савченко В.А. Трудовые ресурсы в торговле: формирование и использование/В.А. Савченко.-М: Экономика, 2008.
12. Словарь экономических терминов.
13. Современная экономика труда/Под ред. Куликова В.В. - М.: Финстатинформ, 2001.
14. Ткаченко Н.М. Бухгалтерский финансовый учет, налогообложение и отчетность. Учебник. – 2-е изд. – К.: Алерта, 2007.

## ОРГАНИЗАЦИИ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА В СТРАХОВОЙ КОМПАНИИ

*Наврузбекова З.Р.  
ст. преподаватель кафедры  
«Экономики и Бухгалтерского Учета»*

У каждого человека есть насущная потребность – потребность в безопасности и одним из способов финансовой защиты ее на сегодняшний день призвано стать страхование.

Страхование сегодня предоставляет свои услуги физическим и юридическим лицам. Законодательство выделяет 23 вида страхования, включающие весь спектр страховых услуг. Это наиболее динамично развивающаяся сфера российского бизнеса, количество и объем услуг ее растет неуклонно. Чтобы страхование сегодня развивалось успешно необходимо:

- создавать эффективные системы, защищающие имущественные интересы физических и юридических лиц;
- организовать эффективный надзор за деятельностью сторон, участвующих в страховании;
- соблюдение страхового законодательства всеми компаниями, участвующими на рынке;
- устанавливать новые правила страхования и совершенствовать законодательную базу.

Современное страхование в России осуществляется в рамках системы страховых институтов с развитой инфраструктурой и существенным числом страховщиков: в Едином государственном реестре субъектов страхового дела на 30 сентября 2013г. зарегистрированы 442 страховщика, из них 431 страховая организация и 11 обществ взаимного страхования.

Первые три места в рейтинге крупнейших страховых компаний России [1] занимают "Росгосстрах", "Согаз" и "Ингосстрах". В десятку лидеров также входят "РЕСО-Гарантия", "АльфаСтрахование", "Согласие", "ВСК", "Альянс" и "Страховая группа МСК".

По данным КРМГ, устойчивые темпы роста собранной страховой премии в России заметно превосходят среднемировые показатели. Объем российского рынка страхования (за исключением ОМС) в 2013 г. приблизился к отметке 930 млрд руб. (30 млрд долл. США), что укрепило позиции России на мировом страховом рынке [2]. При этом в последнее время наблюдается изменение подхода государства к страховому рынку - в сторону восприятия последнего как партнера в решении важных социальных и экономических вопросов. В качестве примера можно привести привлечение страховых компаний к формированию системы гарантий по обеспечению защиты имущества граждан при чрезвычайных ситуациях, комплексной защите космических рисков и т.д. К страховому сообществу предъявляются все более высокие запросы, что требует серьезного отношения к ужесточению подходов к участникам рынка. Таким образом, сего-

дня перед законодателями стоит задача формирования стандартов работы отрасли.

В последние годы на российском рынке страхования наблюдались значительные изменения в законодательстве: были ужесточены требования к капиталу, осуществлен переход на обязательную подготовку МСФО-отчетности, введены новые обязательные виды страхования, а также запущен процесс по созданию единого финансового регулирующего органа: в соответствии с изменениями, внесенными Федеральным законом от 23.07.2013 N 234-ФЗ "О внесении изменений в Закон Российской Федерации "Об организации страхового дела в Российской Федерации", полномочия по регулированию, контролю и надзору в сфере страховой деятельности (страхового дела) осуществляет Банк России. Ранее согласно пп. 7 п. 1 ст. 4.1 Закона РФ от 27.11.1992 N 4015-1 "Об организации страхового дела в Российской Федерации" и п. 1 Положения о Федеральной службе по финансовым рынкам, утвержденного Постановлением Правительства РФ от 29.08.2011 N 717, такими полномочиями была наделена ФСФР России.

Несмотря на данные изменения, отметим, что страховое законодательство в России нуждается в дальнейшем развитии, особенно в области контроля за деятельностью посредников и контроля финансовой отчетности.

Одной из функций финансового менеджмента в страховой компании является финансовый контроль, потребность в котором с учетом роста и качественного развития страхового бизнеса возрастает. А важнейшей формой финансового контроля выступает внутренний аудит. В соответствии со Стандартом аудиторской деятельности "Изучение и использование работы внутреннего аудита", одобренным Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации 27 апреля 1999 г., а также Постановлением Правительства РФ от 25.08.2006 N 523 "О внесении изменений в федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, утвержденные Постановлением Правительства Российской Федерации от 23 сентября 2002 г. N 696" внутренний аудит - контрольная деятельность, осуществляемая внутри аудируемого лица его подразделением - службой внутреннего аудита. Функции службы внутреннего аудита включают мониторинг адекватности и эффективности системы внутреннего контроля.

Эффективная система внутреннего контроля в страховой компании позволяет обеспечивать:

1) эффективность и результативность (в том числе безубыточность) финансово-хозяйственной деятельности страховщика при совершении страховых и иных операций;

2) эффективность управления активами, включая обеспечение их сохранности, собственными средствами (капиталом), страховыми резервами и иными обязательствами страховщика;

3) эффективность управления рисками страховщика (выявление, оценка рисков, определение приемлемого уровня рисков, принимаемых на себя страховщиком, принятие мер по поддержанию уровня рисков, не угрожающего финансовой устойчивости и платежеспособности страховщика);

4) достоверность, полноту, объективность бухгалтерской (финансовой) отчетности, статистической отчетности, отчетности в порядке надзора и своевременность составления и представления такой отчетности;

5) соблюдение работниками страховщика этических норм, принципов профессионализма и компетентности;

6) противодействие легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма в соответствии с законодательством Российской Федерации.

21 января 2014г. вступили в силу поправки к Закону "Об организации страхового дела". Они, в частности, обязывают страховые компании организовать систему внутреннего контроля и в течение трех месяцев отчитаться об этом перед Федеральной службой страхового надзора.

Кроме того, в целях обеспечения надлежащего уровня надежности внутреннего контроля, оценки его эффективности и проверки соответствия деятельности страховщика законодательству Российской Федерации (в том числе страховому законодательству), правилам и стандартам объединений страховщиков, положениям своих внутренних организационно-распорядительных документов страховщик обязан организовать внутренний аудит, для чего назначает должностное лицо (внутреннего аудитора) или создает структурное подразделение (службу внутреннего аудита). Соответствующая норма была введена ст. 28.2 Федерального закона "Об организации страхового дела". Указанная статья достаточно подробно определяет цели, задачи и функции внутреннего аудита.

При этом исходя из содержания становится понятно, что при создании ст. 28.2 за основу были взяты международные стандарты внутреннего аудита [3]. В связи с этим проанализируем, насколько соответствуют требованиям к организации внутреннего аудита, изложенные в статье, российским реалиям.

Самое значительное, на данном этапе, изменение связано с требованиями к подчиненности подразделений внутреннего аудита. Для большинства российских компаний всегда было характерно устанавливать подчинение внутренних проверок финансово-хозяйственной деятельности, в том числе внутреннего аудита, линейному менеджменту, как правило финансовому руководству, либо генеральному директору.

Статья 28.2 предусматривает исключительно вариант подчинения собственникам компании либо через совет директоров, либо через общее собрание акционеров. Подобный вариант подчинения функции внутреннего аудита характерен для западных публичных компаний, в особенности американских, для которых аналогичные требования были закреплены в Законе Сарбейнса - Оксли (англ. Sarbanes-Oxley Act, SOX) в 2002 г. С целью курирования аудитов этим документом была создана комиссия по надзору за отчетностью акционерных обществ. Также от глав корпораций требовалось личное заверение финансовых отчетов фирм, а от аудиторов - внутренние средства контроля..

Введение подобных требований к подчинению внутреннего аудита в отечественных условиях однозначно является позитивным моментом, призванным повысить независимость и объективность внутреннего аудита.

Однако насколько это сработает в России, сложно предугадать. Сложность заключается в том, что не во всех крупных компаниях с российским капиталом сформирован механизм взаимодействия внутреннего аудита и собственника и, даже если такая практика присутствует, зачастую такое взаимодействие ограничено и организуется прямо или косвенно через менеджмент компании.

Соответственно, можно предположить, что в ближайшее время могут возникнуть сложности, связанные с тем, что хотя Законом введено требование подчинения совету директоров, в нем нет никаких указаний на то, как такое подчинение должно быть организовано. А как известно, "дьявол в мелочах"! С кем должен взаимодействовать внутренний аудитор: с председателем совета директоров, с комитетом по аудиту, созданным при совете директоров, или со всем советом директоров одновременно, по каким основным направлениям должно быть организовано взаимодействие? В связи с этим возможно, что в компаниях, в которых ранее не было организовано взаимодействие внутреннего аудита и собственника, требования по подчинению могут быть исполнены формально, то есть только на бумаге.

Что касается иных нововведений, представленных в ст. 28.2, следует отдельно отметить ряд формулировок, которые, нуждаются в дополнительном прояснении. Например, в п. 6 ст. 28.2 дается следующее определение: "Внутренний аудитор, служба внутреннего аудита осуществляют следующие полномочия:

1) проверяют и обеспечивают эффективность функционирования системы внутреннего контроля страховщика;

2) проверяют соответствие деятельности страховщика законодательству Российской Федерации, правилам и стандартам объединений страховщиков, учредительным документам и внутренним организационно-распорядительным документам страховщика;

3) проверяют соблюдение страховщиком правил внутреннего контроля и реализацию программ по его осуществлению, разработанных в соответствии с законодательством Российской Федерации о противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма;

4) проверяют достоверность, полноту, объективность отчетности или иной запрашиваемой информации и своевременность ее представления структурными подразделениями страховщика (в том числе обособленными подразделениями) в органы управления страховщика и акционерам (участникам) страховщика;

5) осуществляют анализ причин выявленных по результатам проверок нарушений и недостатков в деятельности страховщика;

6) дают рекомендации по предупреждению нарушений и недостатков, аналогичных выявленным по результатам проверок нарушениям и недостаткам в деятельности страховщика;

7) осуществляют оценку рисков и оценку эффективности управления рисками;

8) осуществляют оценку целесообразности и эффективности совершаемых операций, сделок;

9) осуществляют проверку обеспечения сохранности активов;

10) принимают участие в проведении анализа финансового состояния страховщика и разработке перечня мер по предупреждению банкротства;

11) согласовывают отчеты, в том числе промежуточные, о выполнении каждого мероприятия, предусмотренного планом восстановления платежеспособности страховщика;

12) осуществляют проверку достоверности, полноты, объективности представляемых в орган страхового надзора, федеральные органы исполнительной власти отчетности, информации, включая план восстановления платежеспособности страховщика, и отчетов, в том числе промежуточных, о выполнении каждого мероприятия, предусмотренного планом восстановления платежеспособности страховщика, и контроль за своевременностью такого представления".

Как можно толковать формулировку "осуществляют следующие полномочия"? Это значит: должны осуществлять? Или - могут осуществлять, а могут не осуществлять, но желательно осуществлять? А учитывая, что данным пунктом в число полномочий, осуществляемых внутренним аудитором, включены такие, как проверка соответствия деятельности страховщика законодательству Российской Федерации, проверка достоверности, полноты и объективности отчетности или иной информации, представляемой в органы управления страховщика и акционерам страховщика, и др., вопрос "может или должен?" становится ключевым.

Отдельно следует остановиться на полномочиях, определенных пп. 12 п. 6, согласно которому внутренний аудит "осуществляет проверку достоверности, полноты, объективности представляемых в орган страхового надзора, федеральные органы исполнительной власти отчетности, информации...". Подобное требование может показаться достаточно спорным. Давайте разберемся. В настоящий момент отчетность всех страховых компаний, согласно действующему законодательству, проверяют на достоверность[4]:

- внутренний аудитор либо служба внутреннего аудита;
- внешний аудит.

В связи с этим не совсем понятно, какова необходимость в проверке достоверности отчетности дополнительно со стороны внутреннего аудита. Неясно, кто будет являться потребителем результатов данной проверки, при том, что результаты подобной проверки, проведенной внутренним аудитом, нельзя сравнить с результатами проверки внешнего аудита и ревизионной комиссии с точки зрения объективности. Дело в уровне независимости и в следующих нюансах:

- внешние аудиторы не состоят в штате проверяемой организации, не подчиняются, даже косвенно, исполнительному руководству и собственникам, соответственно, их уровень независимости априори выше, чем у внутренних аудиторов, соответственно, и результаты проверки теоретически могут изначально рассматриваться как более объективные;

- внешние аудиторы являются членами СРО [5], что в значительной степени гарантирует, что проверка проводится по утвержденным Минфином стандартам, то есть определен уровень проверки [6]. У внутренних аудиторов таких, утвержденных законодательно, стандартов пока нет.

Существуют два стандарта относительно организации внутреннего контроля в хозяйствующих субъектах, а именно Правило (стандарт) аудиторской деятельности N 8 "Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности" и Правило (стандарт) аудиторской деятельности N 29 "Рассмотрение работы внутреннего аудита". Так же используются Международные стандарты - International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards).

Учитывая указанные факты, можно порассуждать, чьим заключением о достоверности отчетности будут руководствоваться основные ее пользователи.

В том числе акционеры и тем более потенциальные инвесторы, которые в принципе не имеют достаточной информации о внутреннем аудите компании, в которую планируют инвестировать. Тем самым, ответ очевиден. В результате указанная норма, скорее всего, будет исполняться формально, что не является эффективным.

Подводя итоги, хотелось бы остановиться на требованиях, до сих пор волнующих большинство действующих внутренних аудиторов страховых компаний. Согласно п. 2 ст. 28.2 страховые компании должны утвердить положение об организации и осуществлении внутреннего аудита, которое должно быть направлено в орган страхового надзора и в котором в том числе должна содержаться информация о составе отчетности о результатах проведенных внутренним аудитом проверок, формах и порядке ее представления. А в п. 10 ст. 28.2 установлено, что страховые компании обязаны представлять по запросу органа страхового надзора отчеты внутреннего аудита.

Ключевой вопрос в том, как будет воспринимать надзор подобную информацию и как ее использовать.

Дело в том, что внутренний аудит нельзя сравнивать с внешним. Внутренний аудитор - это профессионал, который, в силу специфики своей деятельности, действует в интересах своего заказчика (работодателя). Таким образом, в случае, если представление информации в органы страхового надзора сможет негативно повлиять на заказчика - например, будет раскрывать коммерческую тайну и т.д., - это может противоречить самой сути внутреннего аудита.

В заключение, следует отметить, что законодательное закрепление функций внутреннего аудита - это однозначно положительный и прогрессивный шаг, направленный на повышение прозрачности страхового бизнеса. Более того, следует обратить внимание на основательный и достаточно профессиональный подход к описанию функции внутреннего аудита, представленный в Законе.

Однако определенные недоработки и противоречия все-таки присутствуют, что свидетельствует только о начале пути развития - не только внутреннего

аудита в страховых компаниях, но и в целом внутреннего аудита как сферы профессиональной деятельности.

### **Список использованной литературы**

1. По данным <http://rating.rbc.ru/>.
2. Вознаграждение за риск: рынок страхования в России в 2013 году. Июнь 2013г. // kpmg.ru.
3. Международные профессиональные стандарты внутреннего аудита (Стандарты). Перевод осуществлен Некоммерческим партнерством "Институт внутренних аудиторов" (НП "ИВА"), во всех существенных аспектах идентичен оригинальному тексту на английском языке и опубликован с разрешения The Institute of Internal Auditors Inc., 247 Maitland Avenue, Altamonte Springs, Florida 32701-4201, USA.
4. Закон РФ от 27.11.1992 N 4015-1 "Об организации страхового дела в Российской Федерации" (ред. от 28.12.2013).
5. Статья 17 "Саморегулируемая организация аудиторов" Федерального закона от 30.12.2008 N 307-ФЗ "Об аудиторской деятельности" (ред. от 04.03.2014).
6. Приказ Минфина России от 11.01.2013 N 3н "Об утверждении Административного регламента исполнения Федеральной службой финансово-бюджетного надзора государственной функции по внешнему контролю качества работы аудиторских организаций, определенных Федеральным законом "Об аудиторской деятельности".

## **ИНВЕСТИЦИОННАЯ ПРИВЛЕКАТЕЛЬНОСТЬ СТРОИТЕЛЬНОЙ ОТРАСЛИ РОССИИ В УСЛОВИЯХ САНКЦИЙ: ПРОБЛЕМЫ И ПЕРСПЕКТИВЫ**

*Тимофеева О.В.*

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

*Грейден В., Уракова Ю.,*

*студентки IV курса ФэиФ СПбГЭУ*

В 2014 году отношения России и Запада претерпели существенные изменения. Характерной чертой этих изменений являются экономические санкции США и Европы. В условиях взаимных санкций современное состояние финансового рынка резко меняется. Мы рассмотрим изменения, произошедшие в сфере иностранных инвестиций в российскую экономику, а также в строительную отрасль г. Санкт-Петербурга.

На сегодняшний день приток капитала в Россию в виде портфельных и прямых инвестиций, депозитов и кредитов даже наполовину не покрывает потребность страны в инвестировании. В 2014 году в России сложилась ситуация острого «инвестиционного голода».

Под зарубежными инвестициями понимаются вложения иностранного капитала с целью получения прибыли. Они могут быть представлены ценными бумагами, денежными единицами в виде кредитования, материальным имуществом, правами неимущественного и имущественного характера, информацией и услугами.

Все зарубежные инвестиции можно разделить на портфельные и прямые по степени контроля над компанией. Портфельные инвестиции, в отличие от прямых, дают возможность участвовать лишь в распределении прибыли, но не в управлении компанией.

Общая сумма иностранных инвестиций до введения санкций с 2009 по 2011 возрастала, в 2012 г. произошел некоторый спад и уже в 2013 г. ситуация нормализовалась и иностранные инвестиции снова пошли на подъем. При этом с 2010 г. по 2013 г. прямые инвестиции имели положительную динамику и в 2013 г. их размер составил 26118 млн. долл. США. Но уже после введения санкций Банк России сделал неутешительный прогноз, заявив о том, что сумма прямых иностранных инвестиций в экономику России уменьшится в 3,1 раза.

Аналогичный прогноз Центральным Банком России был представлен и по портфельным инвестициям, сумма которых в 2014 г. сократится в 3,8 раза. Необходимо отметить, что иностранные портфельные инвестиции в 2013 г. составили всего лишь 1092 млн. долл. США, что итак является недостаточным для страны.

Приток инвестиций, начавшийся в предкризисный период, в настоящее время идет на убыль, и вместо него в связи с санкциями началось «бегство» капитала. В 2010 году отток капитала составлял 33,6 миллиарда долларов, в 2011-м 80,5 миллиарда, в 2012-м 56,8 миллиарда, в 2013-м 59,7 миллиарда, а в первой половине 2014 года был равен 75 миллиардам долларов

Отток капитала связан прежде всего с тем, что, во-первых, на сегодняшний день в России мало по-настоящему интересных инвестиционных проектов, поэтому большая часть денег выводится за рубеж в качестве инвестиций. Во-вторых, немалые деньги сейчас вкладываются в зарубежную недвижимость (около 13 миллионов долларов ежегодно). Особым спросом пользуются дома и квартиры в Болгарии, Турции, Испании, а также Швейцарии, Италии и Великобритании. В-третьих, весомую долю в «капитале-эмигранте» составляет вывод за пределы страны коррупционных или просто нечестно заработанных доходов.

Европейский инвестиционный банк 18 июля, по рекомендации Европейского совета, прекратил новое финансирование проектов в России, 30 июля ввёл санкции в сфере торговли и инвестиций против Крыма и Севастополя. Установлен запрет на инвестиции в инфраструктурные, транспортные, телекоммуникационные и энергетические секторы, а также добычу нефти, газа и минералов. Запрещена поставка оборудования для этих секторов, а также оказание для них финансовых и страховых услуг. Европейским инвестиционным банком были ужесточены ограничения на предоставление займов и инвестиционных услуг для пяти российских банков: «Сбербанка России», ВТБ, «Газпромбанк», «Внешэкономбанк», «Россельхозбанк».

Также Европейский банк реконструкции и развития (ЕБРР) официально заявил, что не будет больше инвестировать в Россию, чего добивался Евросоюз. И в довершении Фонд национального благосостояния Норвегии может начать вывод средств из российских активов. Отток капитала из РФ по итогам 2014 года может составить \$120 млрд, говорят эксперты.

До введения санкций в 2013 г. основными странами – инвесторами в экономику России были Нидерланды (16%), Кипр (16%), Люксембург (13%), Франция (13%) и Великобритания (12%). После введения санкций инвестирование из данных стран уменьшилось или вовсе прекратилось, так как они являются членами Евросоюза.

Необходимо отметить, что есть и положительный момент: прямые инвестиции Китая в Россию за восемь месяцев 2014 года выросли на 73%.

В конце апреля Standard&Poor's (компания, занимающаяся аналитическими исследованиями финансовых рынков) понизила инвестиционный рейтинг России с негативным прогнозом. Россия заняла самую низкую позицию в рейтинге.

Применительно к строительству до введения санкций объем инвестиций в строительную отрасль Санкт-Петербурга в 1 кв 2014 г. составил 56,3 млрд руб., что на 19% выше, чем в 1 квартале 2013 г, и на 37%, чем в 2012 г., то есть в целом наблюдалась положительная динамика.

Заметная часть в инвестициях в основной капитал в январе-марте 2014 года сформирована строительными организациями – 16,6%.

В I квартале 2014 г. более половины (56,8%) капитальных вложений было профинансировано за счет собственных средств инвесторов. Доля бюджетных средств как источника капитальных вложений составляет 14,6%. За счет услуг кредитных организаций финансируется 13,3% объема инвестиций в основной капитал.

Таким образом, не смотря на достаточно неоднозначную экономическую ситуацию в условиях санкций, все-таки ряд инвесторов действительно предпочитают оставаться в российских активах и даже наращивать вложения.

Глава одного из крупнейших фондов, инвестирующих в Россию, Templeton Emerging Markets Group Марк Мобиус считает, что российские акции становятся все более привлекательными для инвесторов, несмотря на геополитический кризис. Он полагает, что украинский кризис закончится через один-два года, после чего инвесторы смогут заработать на вложениях.

Основными перспективными направлениями развития инвестиционной привлекательности России в условиях санкций являются следующие:

1. Интеграция с развивающимися странами, странами СНГ и БРИКС, что будет способствовать расширению возможностей России по привлечению и перераспределению капитала, а также снизит зависимость от стран Евросоюза и США;

2. Привлечение реальных инвестиций в российскую экономику, учитывая оптимальные пропорции между вывозом капитала за рубеж и его ввозом преимущественно в прямых иностранных инвестициях;

3. Регулярный мониторинг инвестиций для определения избытка или дефицита необходимого инвестиционного капитала. Это позволит привлечь иностранные инвестиции на достойных условиях и исключить дефицит инвестиционного капитала РФ, а также не допустить избыток капитала;

4. Необходимость комплексного развития инфраструктуры финансового рынка, в том числе перспективных направлений по освоению новых продуктов; создание новых биржевых площадок и перспектив для формирования в России мирового денежного центра;

5. Усовершенствование законодательной базы, судебной системы;

6. Обеспечение защиты прав инвестора;

7. Повышение уровня диверсификации экономики, снижение зависимости финансовой системы страны от цен на сырье;

8. Принятие мер по снижению транзакционных издержек.

Практическое применение данных мер позволит снизить информационные, регулятивные и технологические барьеры на рынке инвестиций, что будет способствовать притоку дополнительного иностранного капитала.

#### ***Список литературы:***

1. Изряднова О. Инвестиции в основной капитал//Экономическое развитие России №1 (2014 г.). – с. 22-27

2. Инвестиционная деятельность в Санкт – Петербурге в январе - марте 2014 года, [Электронный ресурс]: Комитет по информатизации и связи Санкт - Петербургский информационно - аналитический центр, URL: <http://gov.spb.ru/static/writable/documents/2014/07/07/22014.pdf>

3. Малиновская В. Инвестиционный климат и инвестиции в России [Электронный ресурс]: Инвестиции в России, URL: <http://www.investmentrussia.ru/teoriya-investirovaniya/investicii-v-rossiyu-v-2014.html>

4. Миронов В., Канофьев В. Иностранные инвестиции: временный оптимизм или стойкое улучшение? [Электронный ресурс]: Федеральное интернет-издание «Капитал страны», URL: <http://kapital-rus.ru/articles/article/235789/>

5. Основные показатели инвестиционной и строительной деятельности в Российской Федерации - 2014 г. [Электронный ресурс]: Федеральная служба государственной статистики, URL: [http://www.gks.ru/bgd/regl/b14\\_100/Main.htm](http://www.gks.ru/bgd/regl/b14_100/Main.htm)

## МЕТОДИКА АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ ВЫПУСКА ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ И ЕЕ РЕАЛИЗАЦИИ

*Ерёмкина Е.Н.  
ст. 4 курса спец. БУАиА  
Научный руководитель:  
Ш.И. Алибеков  
Филиал СПбГЭУ г. Кизляре*

Актуальность этой проблемы заключается в том, что на любом производстве должен налажено вестись контроль за правильностью, полнотой, своевременностью бухгалтерского учета выпуска и движения готовой продукции, ее оценки и исчисления выручки от реализации продукции, а также управленческих и коммерческих расходов и прибыли (убытка) от продажи.

Для подготовке программы аудита необходимо с использованием процедуры тестирования оценить систему внутреннего контроля экономического субъекта с точки зрения его надежности, качества и степени доверия.

Для начала необходимо проверить цикл выпуска и продажи готовой продукции, поэтому аудитор должен ознакомиться с учетной политикой данной организации. Ему необходимо проанализировать нижеприведенные элементы учетной политики: методы определения даты реализации продукции для целей налогообложения (счет 90); методы списания общепроизводственных расходов (счет 25) и общехозяйственных расходов (счет 26); методы учета затрат на производство и калькулирования фактической себестоимости продукции (счет 20); способы учета выпуска готовой продукции с использованием и без использования счета 43; методы оценки готовой продукции (счет 43) и товаров отгруженных (счет 45) для целей аналитического учета; метод распределения по видам выпускаемой продукции расходов на продажу (счет 44). Эти элементы аудитор может группировать и контролировать в своем рабочем документе.

Чтобы проверить объем производства продукции и полноту ее оприходования необходимо использовать данные первичных документов и производственных отчетов, регистров аналитического и синтетического учета. При этом показатели фактического выхода и сдачи на склад готовой продукции (по фактической себестоимости), учтенные по дебету счета 43 «Готовая продукция», сравнивают с оборотами по кредиту счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства». [1]

Если возникают серьезные сомнения в полноте оприходования выпускаемой продукции, то аудиторы могут исходить из данных о фактическом расходе материалов и нормативов затрат на единицу продукции и на этой основе составить альтернативный баланс выхода готовой продукции. В случае выявления вывоза и производства неучтенной продукции, аудитору необходимо определить материальный ущерб в размере реализованной неучтенной продукции.

При проверки правильности учета отгруженной продукции, аудитору необходимо убедиться в наличии договоров на поставку продукции и проверить правильность их оформления, наличия документов на отгрузку продук-

ции, правильности установления отпускных цен, полноте регистрации выписанных счетов-фактур, соблюдении сроков оплаты покупателями за поставленную продукцию. Так как операции по реализации продукции носят систематический характер и являются типичными, то их можно контролировать выборочно. В эту выборку необходимо включить операции взятые из отчетов разных периодов, по разным покупателям и разнообразной продукции (работам, услугам).

Отгрузка готовой продукции по фактической себестоимости определяется как алгебраическая сумма отгрузки по учетным ценам и отклонений. Сумма отклонений рассчитывается исходя из уровня среднего процента отклонений, который определяется как отношение суммы отклонения фактической себестоимости от учетной цены к сумме остатка готовой продукции на начало периода и ее выпуска за период по учетной цене. Перерасход отражается на счетах 43 «Готовая продукция» (40 «Выпуск продукции») и 90-2 «Себестоимость продаж» обычной записью, а экономия сторнировочной. [2]

Так как, бухгалтерский учет выручки от реализации осуществляется по методу начисления или «по отгрузке», то аудиторы должны проконтролировать полноту отражения операций по реализации (отгрузке) продукции по кредиту счета 90-1 независимо от ее оплаты.

Аудиторам также следует удостовериться (по данным учетных регистров по счетам 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 90 «Продажи») в правильности отражения в учете выручки от реализации продукции «по отгрузке в соответствии с требованиями нормативных документов, а также определения выручки для целей налогообложения в соответствии с принятой учетной политикой.

Аналогичному контролю подвергаются и расходы на продажу, которые связаны со сбытом продукции. Они учитываются на счете 44 «Расходы на продажу». Распределение таких расходов должно производиться пропорционально стоимости реализованной (отгруженной) продукции по фактической себестоимости или учетным ценам, кроме расходов на тару и транспортировку, которые списываются прямым путем.

Результаты проверки оформляются в форме рабочих документов аудита организации аналитического и синтетического учета выпуска и реализации готовой продукции.

#### **Список использованной литературы:**

1. Булыга Р.П. – «Аудит»/ЮНИТИ-ДАНА/2011г./431 стр.
2. Данилевский Ю.А., Шапигузов С.М., Ремизов Н.А., Старовойтова Е.В.- «Аудит»/ИД ФБК-ПРЕСС/ 2002г./239 стр.
3. Конопляник Т.М., Мухарева Н.А.-«Основы аудита»/КНОРУС/ 2012г./320 стр.
4. Миргородская Т.В.-«Аудит»/КНОРУС/2008г./256 стр.
5. Мухарева Н.А., Конопляник Т.М.-«Основы аудита»/СПбГИЭУ/ 2007г./72 стр.

6. Подольский В.И., Поляк Г.Б., Савин А.А.-“Аудит”/ЮНИТИ-ДАНА/2001г./655стр.

7. Шеремет А.Д., Суиц В.П.-“Аудит”/ИНФРА-М/2001г./325стр.

## **ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ ПРИ ПОЭТАПНОЙ СДАЧЕ РАБОТ**

*Тимофеева О.В.*

*к.э.н., доцент кафедры*

*бухгалтерского учета и аудита СПбГЭУ*

*Завидов А.*

*414 группа ФЭФ СПбГЭУ*

Для того, чтобы начать рассмотрение данного вопроса, необходимо отметить, что при осуществлении строительства возможны два варианта сдачи работ: сдача работ "под ключ" и поэтапная сдача. Сдача работ "под ключ" не имеет никаких особенностей в отношении начисления налога на прибыль, при поэтапной сдаче возникают следующая особенность в признании доходов для целей начисления налога на прибыль: в случае поэтапной сдачи результатов СМР доходы в целях главы 25 НК РФ признаются по мере передачи результатов выполненных работ заказчику.

Существуют условия, при соблюдении которых подрядчик вправе (и обязан) признать свой доход в целях исчисления налога на прибыль.

Во-первых, в случае поэтапной приемки результатов выполненных работ необходимо не только оговорить такой порядок и принцип оформления в договоре, но и учесть, что этапом может являться объем выполненных работ, который может быть в достаточной степени оценен. Для этого сторонами в договоре должно быть предусмотрено, что является для целей приемки этапом и как его будут определять стороны, например, этапом может быть завершение работ по какому-либо виду работ, участку работ, и т.п., при условии законченности результата работ, дающей заказчику право распоряжаться результатом без каких-либо ограничений и нести соответствующие риски (т.е. передача этапа сопровождается также переходом рисков с подрядчика к заказчику в соответствии с п.3 ст.753 ГК РФ). Кроме того, этапы должны быть закреплены не только в договоре, но и в смете и в технической документации на строящийся объект (п. 1 ст. 743 ГК РФ).

Во-вторых, по отношению к этапу должны быть выполнены все существенные условия, применяемые к договору строительного подряда в целом: порядок приемки, стоимость этапа, сроки выполнения, и т.п. Согласно опять же статье 753 ГК РФ заказчик, получивший сообщение подрядчика о готовности к сдаче результата выполненного этапа работ, обязан немедленно приступить к его приемке. Сдача результата работ подрядчиком и приемка его заказчиком оформляются актом, подписанным обеими сторонами (Форма № КС-2). Следо-

вательно, на принятый результат этапа работ должен быть оформлен соответствующий акт КС-2.

В случае, если перечисленные условия не соблюдены, доходы определяются в порядке, установленном НК РФ для работ без выделения этапов.

При поэтапной сдаче работ расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, за исключением прямых расходов, в случае, если этап работ не закончен (в порядке, установленном статьями 272, 318, 319 НК РФ).

При этом налогоплательщик самостоятельно определяет в учетной политике для целей налогообложения перечень прямых расходов, связанных с производством товаров (выполнением работ, оказанием услуг).

Определяющее значение с точки зрения начисления налога на прибыль имеет момент перехода права собственности.

В пункте 18 информационного письма Президиума ВАС от 24.01.2000 № 51, в частности, говорится: "В случае если договором подряда прямо предусмотрены этапы строительства, то подписание актов КС-2 и КС-3 по строительным работам свидетельствует о приёмке заказчиком выполненного этапа работ (этапа строительства) и переходе права собственности и рисков по этому этапу)."

Если по условиям договора предусмотрена поэтапная сдача объекта без перехода права собственности на них, то и в бухгалтерском учете такая передача не будет являться реализацией (ст.39 НК РФ).

Соответственно, учет ведется с использованием счета 46 "Выполненные этапы по незавершенным работам", на котором отражается выручка по сданному этапу (вместо счета 62).

Таблица. Различие ведения учета в зависимости от предусмотренного договором момента перехода права собственности на результаты СМР.

переход права собственности отдельно по этапам	этап	переход права собственности после ввода объекта в эксплуатацию
62-90	1 этап	46-90
90-99		90-99
99-68		
62-90	...	46-90
90-99		90-99
99-68		
62-90	заключительный этап	62-46
90-99		62-90
99-68		90-99
		99-68

Таким образом, при поэтапной сдаче работ ключевым является вопрос, когда переходит право собственности на результат этапа работ. Таким образом, если в договоре будет условие, что переход права собственности осуществляется после введения объекта в эксплуатацию в целом, а не по отдельным этапам,

то налог на прибыль будет начислен после окончательной приемки работ. В случае, если такое условие в договоре отсутствует, то поэтапная передача результатов СМР предполагает переход права собственности на результаты отдельных этапов, соответственно, счет 46 использоваться не будет, будет возникать реализация и появится основание для начисления налога на прибыль по результатам этапа работ.

#### **Список использованных источников:**

1) "Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая)" от 26.01.1996 № 14-ФЗ (ред. от 21.07.2014) // [Собрание законодательства РФ. - 1996. - № 5. - Ст. 410.]

2) "Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)" от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 24.11.2014) // [Собрание законодательства РФ. - 2000. - № 32. - Ст. 3340.]

3) Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 24.01.2000 № 51 "Обзор практики разрешения споров по договору строительного подряда" // [Вестник ВАС РФ. - 2000. - № 3.]

4) Бухгалтерский учет: Учебник / Н.П. Кондраков. - 4-е изд., перераб. и доп. - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2014. - 681 с.

5) Налоги и налогообложение: Учебное пособие / В.Р. Захарьин. - 2-е изд., перераб. и доп. - М.: ИД ФОРУМ: НИЦ ИНФРА-М, 2014. - 320 с.

6) Клименков, Е.А. Налоговые обязательства генподрядчика / Е.А. Клименков // Бухгалтерские Вести. - 2005. - № 42.

### **ОСНОВНЫЕ ВОПРОСЫ ОТВОДА ЗЕМЕЛЬНЫХ УЧАСТКОВ ПОД СТРОИТЕЛЬСТВО**

*Тимофеева О.В.*

*к.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита СПбГЭУ  
Стафина А, Герасименко А,  
студенты 417 группы ФЭФ СПбГЭУ*

На сегодняшний день строительство является наиболее перспективной отраслью предпринимательства. Это обусловлено тем, что самым главным и привлекательным в строительстве является его высокая рентабельность.

Особое внимание в данной отрасли должно уделяться вопросам отвода земельных участков под строительство. Однако на этом этапе предприниматель уже сталкиваются с некоторыми проблемами.

В соответствии с Гражданским кодексом, Федеральным законом «О приватизации», Федеральным законом «Об особенностях отчуждения недвижимого имущества, находящегося в государственной собственности», всё имущество принадлежащее государству, подлежащее реализации, должно быть реализовано посредством публичных торгов. Соответственно первый вопрос, который мы затронем, будет связан с земельными тендерами.

Ощутимым преимуществом земельного аукциона является его выгода, так как на подобных торгах землю можно приобрести чуть ли не в 10 раз дешевле ее рыночной стоимости. А поскольку информация о земельных аукционах практически не распространена, появляется даже шанс приобрести землю без конкуренции – по первоначальной (кадастровой) стоимости. Конечно, везет не всегда, потому что относительно данного аспекта играет роль конкретный регион места проведения торгов со своим местным рынком и особым для данной местности законодательством.

Правила проведения аукционов, как ни странно, везде разные. Из чего и вытекают недостатки публичных торгов. В некоторых регионах, например, плата за участие в торгах, которые по каким-либо причинам срываются, не возвращается, в то время как в других возврат денежных средств обязателен. Также при приобретении земли со строительным объектом существует риск в виде проблем предыдущего владельца, которые придется решать уже новому собственнику. Это весьма неприятное обстоятельство, которое можно избежать при условии тщательного изучения данных о строительном объекте.

Несмотря на то, что аукционы были призваны внести прозрачность в вопрос о выборе арендатора или собственника земельного участка, а также исключить коррупционную составляющую, в действительности крылатое выражение "Благими намерениями вымощена дорога в ад" и в этой ситуации оказалось актуальным. Недавно был 10-ый юбилей Международного дня борьбы с коррупцией. В свете данного события мы не могли не затронуть данную тему в нашей статье. К сожалению, часто победители аукционов заведомо определены. Представители гос. органов запрашивают данные, заведомо ограничивающие круг участников. В перечне требований для участия в аукционе, как правило, прописаны обязательные условия для участия, которые являются трудно реализуемыми в течение короткого времени проведения торгов. Как правило, эти условия подгоняются прямо под компанию, которая и должна стать победителем торгов. Или же данную компанию заранее предупреждают о том, какие документы она должна подготовить. Например, чтоб вы понимали уровень проблематики, могут быть выставлены такие требования как предоставление документов об отсутствии задолженностей у организации, или наличие на балансе организации спецтехники, а также ограничивающие критерии в виде квалификации участника и наличие исполненных / заключенных контрактов на определенную стоимость, как вы можете догадаться, очень высокую стоимость.

Все земельные участки имеют свое целевое назначение (земли сельхоз назначения, земли населенных пунктов, земли водного фонда и тд). Одна из основных обязанностей собственника — использовать земельный участок в соответствии с его разрешенным использованием. В том случае, если вы собираетесь использовать участок в других целях, нежели те, которые предписаны для данной категории земель, вам необходимо получить согласие органа исполнительной власти на изменение целевого назначения земли. Для этого надо обратиться в муниципальные органы или органы исполнительной власти субъекта РФ с ходатайством об изменении целевого назначения земельного участка (вида разрешенного использования). Однако изменение вида разрешенного ис-

пользования земельного участка возможно только при условии, если испрашиваемый вид разрешенного использования предусмотрен градостроительными регламентами для данной территориальной зоны.

Очень важным вопросом, касающимся земельных участков, предназначенных для строительства, является инженерия – коммуникационные сети участка. При приобретении земли очень важно обратить внимание на имеющиеся коммуникации и на возможность подведения иных, необходимых для будущего строительного объекта сетей. В противном случае могут возникнуть серьезные проблемы, которые повлекут огромные затраты и большие временные потери. Подведением различного вида коммуникаций занимаются крупные сетевые компании, которые являются монополистами в своей отрасли, в связи с чем общение и нахождение договоренностей с ними очень затруднено. Электричеством занимается Ленэнерго, водными коммуникациями – Водоканал, газом – Газпром и тд. В условиях отсутствия конкуренции крупнейшие сетевые компании выставляют необоснованно завышенные цены на свои услуги, а также развивают бюрократическую систему, в рамках которой процветает уже упомянутая выше коррупция.

Очень важную роль на конечном этапе отвода земель под строительство играет составление проектной документации, а особенно ее экспертиза, на основе которой принимается решение о выдаче разрешения на строительство на данном земельном участке. Проектная документация представляет собой документ, содержащий очень подробную текстовую и графическую информацию, определяющую архитектурные, функционально-технологические, конструктивные и инженерно-технические решения для обеспечения строительства. После составления проектной документации в обязательном порядке (за исключением особых случаев, для которых не требуется разрешение на строительство) проводится ее экспертиза – государственная или негосударственная. Экспертиза представляет собой комплекс сложных мероприятий по оценке соответствия проектной документации требованиям градостроительных и технических нормативов, а также результатов инженерных изысканий - требованиям тех регламентов. Гос экспертиза проводится органом исполнительной власти, а негосударственная – компетентными в этом вопросе юр лицами. Некоторые категории земельных участков нуждаются в особом комплексе мероприятий по подготовке земли, например, строительство в метлах бывших свалок или золоотводов. Таким образом, напрашивается вывод о том, что составление проектной документации, а также прохождение ее экспертизы - очень сложный и важный процесс, требующий особо пристального внимания и вложений, ведь именно в результате данного процесса строительная компания получает желанное разрешение на строительство.

Подводя итоги, мы были предложит возможные пути затронутых выше проблем.

Мы считаем, что проведение земельных аукционов должно носить исключительно открытый характер и иметь оптимальные и равные для всех участников условия.

Информация о земельном наделе должна быть полноценно и достоверно донесена до будущего собственника. То есть будущий владелец должен иметь все возможности для подробного изучения прошлого данной земли, ее целевого назначения и прочих необходимых данных.

Строительные компании, приобретающие землю, должны добросовестно выполнять возложенные на них обязанности и очень ответственно подходить к решению тех или иных проблем при строительстве объектов, не отклоняясь от условий, прописанных в проектной документации.

### **Источники**

1. Гражданский кодекс РФ
2. Земельный кодекс РФ
3. Градостроительный кодекс РФ
4. Федеральный закон «О приватизации»
5. Федеральный закон «Об особенностях отчуждения недвижимого имущества, находящегося в государственной собственности»

## **ИНВЕСТИЦИОННЫЕ РИСКИ СТРОИТЕЛЬНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ ХОЗЯЙСТВОВАНИЯ**

*Тимофеева О.В.  
к.э.н., доцент кафедры  
бухгалтерского учета, анализа и аудита СПбГЭУ  
Тюрина К.А., Смахтин В.В.  
Студенты 417 группы ФЭФ СПбГЭУ*

Одной из актуальных проблем, связанных с эффективным развитием российской экономики и ее различных отраслей является оживление инвестиционного процесса. Однако этому препятствуют высокие риски, из-за которых сегодня в реальный сектор экономики инвестиции вкладываются в недостаточных объемах как отечественными, так и зарубежными инвесторами.

К одной из важнейших составляющих решения данной проблемы следует отнести формирование эффективной системы управления инвестиционными рисками в различных отраслях национальной экономики, в том числе и в строительстве. Данные обстоятельства определяют актуальность и направление проводимого исследования.

Рассмотрим основные понятия.

Риск – это отклонение фактически полученного результата от ожидаемого по причине возникновения непредсказуемых обстоятельств.

Инвестиционная деятельность во всех формах и видах сопряжена с риском.

Инвестиционный риск - это вероятность возникновения непредвиденных финансовых потерь в ситуации неопределенности условий инвестирования.

Строительные организации самостоятельно создают систему риск-менеджмента, которая позволяла бы адекватно реагировать на изменение факторов внешней и внутренней среды.

Итак, нас интересует многоаспектность риска в инвестиционно-строительном проекте.

В настоящее время основными трудностями, с которыми сталкиваются строительные организации России при реализации инвестиционных проектов, являются следующие:

- сдерживание инновационно-инвестиционных проектов административными барьерами и нормативами;
- коррумпированность и консерватизм мышления местной власти;
- низкое качество строительных материалов;
- несовпадение приоритетов инвестиционной деятельности со сформированной годами парадигмой градостроительной среды;
- ограниченность информации относительно опыта осуществления отечественных и зарубежных инвестиционных проектов;
- высокий экономический риск;
- неурегулированность правовой базы и нехватка собственных средств строительных предприятий;
- слабая развитость инвестиционной инфраструктуры.

К факторам риска следует относить лишь те возможные изменения входных и выходных параметров, которые невозможно заранее предвидеть и однозначно предсказать на основе имеющейся информации.

Классификация рисков в целях выбора единых принципов по их формированию представлена тремя основными классами: экономический, социально-политический и фискально-монетарный.

Анализ и оценка существующих подходов к классификации рисков, позволили создать базу для формирования обобщающей системы классификации рисков строительных организаций, позволяющей определить вес и тренд отдельных факторов. Существующие классификации рисков являются примерами классификаций, ориентированных на решение конкретных тактических задач управления рисками, что не обеспечивает создания долгосрочных условий повышения эффективности инвестиционной деятельности и роста инвестиционных ресурсов в строительных организациях.

Необходимо расширить данные классификации путем введения дополнительных характеристик, которые учитывают другие обстоятельства деятельности строительных организаций.

Полученные результаты позволяют с большей уверенностью предсказывать степень риска в каждый заданный момент времени, а также выработать механизм воздействия на инвестиционный риск и меры его снижения.

### Факторы риска в строительных организациях

Среда	Тип факторов риска	Виды риска
1. Внут- Внут- ренняя среда	Произ- водствен- ные	Неисправность в работе машин, механизмов, транспортных средств; выход из строя систем энерго- и водоснабжения; низкое качество материалов, деталей, конструкций, оборудования, не позволяющие применить их по назначению и т.д.
	Техно- логиче- ские	Переделка недоброкачественно выполненных строительно-монтажных работ вследствие допущенных нарушений в технологии, появление непредвиденных работ, нестабильность качества сырья и материалов, устаревшая технология строительно-монтажных и отделочных работ, отсутствие резерва мощности и т.д.
	Эконо- миче- ские	Материально-техническое снабжение, гарантия сбыта, конкурентоспособность, экспортный потенциал, возможность сотрудничества с зарубежными партнерами, падение объемов производства, снижение ритмичности строительства, появление более выгодных предложений, изменение условий перемещения финансовых ресурсов между субъектами инвестиционно-строительного комплекса, незавершение строительства и т.д.
	Соци- альные	Текучесть кадров и трудности с набором квалификационной рабочей силы, несвоевременная подготовка ИТР, качество условий труда и т.д.
	Марке- тинго- вые	Изменение цен продажи продукции после заключения контракта, неплатежеспособность покупателя или заемщика, изменчивость спроса на продукцию и стоимость материалов, снижение цен конкурентами и увеличение у них производства и т.д.
	Иннова- ционные	Сложности и неполадки во внедрении новых компьютерных программ, использование новых материалов, изделий и т.д.
	Органи- зацион- ные	Нарушение обязательств по выдаче проектно-сметной документации и недостатки проектно-изыскательских работ, поставкам материалов, оборудования и т.д.
	Специ- фиче- ские	Внезапное перемещение материальных и трудовых ресурсов на другой объект, отсутствие требуемой квалификации и т.д.
	Эксплу- атаци- онные	Недооценка затрат на содержание, физический и моральный износ, ремонт и модернизацию оборудования, увеличение субъектов права пользования инфраструктурными

		объектами, повышение требования властей к безопасности и качеству обслуживания потребителей, ремонтно-восстановительные работы и т.д.
2. Внешняя среда	Политические	Нестабильность, угроза забастовок, потери права собственности, недостаточный для удержания персонала уровень оплаты труда и т.д.
	Общественно-экономические	Девальвация рубля, рост цен на сырье, материалы перевозки, уровень предметной и технологической специализации строительной продукции и т.д.
	Правовые	Степень совершенства законодательства и арбитражного производства, ответственность за нарушение контрактных обязательств, степень защищенности внутреннего рынка, таможенная политика, тарифные соглашения, лицензионная политика и т.д.
	Социальные	Невыход работников, невыполнение производственного задания при полном обеспечении работ и т.д.
	Отраслевые	Взаимодействие со смежными отраслями, в том числе с жилищно-коммунальным хозяйством, устойчивость смежных отраслей по сравнению с устойчивостью экономики страны, альтернатива переключения на другие отрасли и т.д.
	Климатические и экологические	Снегопады, шторма, ливни, гололед; вероятность залповых выбросов, вредность производства, повышение радиационного фона, морские, железнодорожные и авиационные катастрофы и т.д.

### Список литературы

1. Грабовый П.Г. Проблемы управления рисками в экономической деятельности строительных организаций: автореф. дис. д-ра. экон. наук. – М., 2006. – 44 с.
2. Грачева М.В. Анализ проектных рисков. – М.: Фантастин-Форм, 2009. – 199 с.
3. Доронкина Л.Н. Управление инвестиционными рисками в строительстве: автореф. дис. д-ра экон. наук. – М., 2007. – 42 с.
4. Ступин И. Враги строительных инноваций [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.investor.kirov.ru>.
5. Хохлов Н.В. Управление риском. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2009. – 239 с.
6. Чернова Г.В. Практика управления рисками на уровне предприятия. – СПб: Питер, 2010. – 176 с.
7. Шумпетер И. Теория экономического развития. Капитализм, социализм и демократия. – М.: Эксмо, 2009. – 861 с.

## УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА КАК ИНСТРУМЕНТ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ БЕЗОПАСНОСТИ

*Астраханцева Е.А.  
Казанский (Приволжский)  
государственный университет*

Предприятие, имеющее стабильный доход и располагающее всеми необходимыми ресурсами для обеспечения своей уставной деятельности можно охарактеризовать как экономически безопасное. Исходя из принципа непрерывности деятельности, ресурсы и доход предприятия должны обеспечить соблюдение указанного принципа, то есть способствовать его дальнейшему существованию в необозримом будущем и более того эффективному развитию. Понятие экономической безопасности неразрывно связано с финансовой безопасностью, включающей в себя сохранение платежеспособности, планирование денежных потоков и другие аспекты.

Обеспечение экономической безопасности хозяйствующего субъекта во многом связано с качественной и оперативной информацией, представленной в финансовой отчетности для внутренних и внешних пользователей для принятия верных управленческих решений. Качество отчетности во многом определяется уровнем подготовки учетно-аналитической информации конкретного предприятия.

В соответствии с «Концепцией бухгалтерского учета в рыночной экономике России» в состав требований к информации, формируемой в бухгалтерском учете, входят полезность, уместность, надежность, полнота, сравнимость, своевременность.

Соответственно, выполнение всех указанных требований во многом зависит от грамотно сформированной учетной политики.

ПБУ 1/2008 трактует: «под учетной политикой организации понимается принятая ею совокупность способов ведения бухгалтерского учета - первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности».

МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» дает следующее определение: «Учетная политика - это конкретные принципы, основы, соглашения, правила и практика, принятые предприятием для подготовки и представления финансовой отчетности».

С позиции экономической безопасности наиболее существенными моментами при формировании учетной политики являются: способы оценки активов и обязательств и порядок контроля за хозяйственными операциями.

Нарушение принципа последовательности применения учетной политики может привести к искажению экономического содержания событий, а следовательно и к искажению получаемой пользователями информации. Этот факт окажет негативное влияние на последующий анализ хозяйственной деятельности предприятия.

Формирование учетной политики для обеспечения экономической безопасности должно включать в себя особенности формирования не только финансового учета, но и управленческого и налогового, не исключая аспекты внутреннего контроля.

## **ОСНОВНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ ОПТИМИЗАЦИИ РИСКОВ ПРИ ПРОВЕДЕНИИ АУДИТА ИНФОРМАЦИОННЫХ СИСТЕМ**

*Кравченко М.  
студентка 3 курса «ФиК»  
Научный руководитель:  
Алибеков Ш.И.  
Профессор, филиал СПбГЭУ в г.Кизляр*

Современный этап развития мировой рыночной системы характеризуется высокой степенью неопределенности и риска во внешнем окружении экономических субъектов. В этих условиях они становятся все более сложными и динамичными бизнес-системами. При этом усложняется не только структура управления ими, но и процедуры сбора, обработки, накопления, хранения и передачи релевантной информации. Поэтому информационные процессы рассматриваются как неотъемлемая часть бизнес-процессов при принятии управленческих решений.

Практически незаменимым инструментарием при осуществлении всестороннего исследования и оценке информационной инфраструктуры, принятии управленческих решений, прогнозировании развития бизнес-системы в целом и ее информационной системы является аудит. Мировое сообщество уже пришло к пониманию значимости аудита информационных систем для всех субъектов хозяйствования. В российских бизнес-структурах по-прежнему господствует мнение о том, что проведение аудита информационных систем - прерогатива электронного бизнеса. С нашей точки зрения, такой подход обусловлен узким пониманием категории "информационная система", ограничивающимся лишь ее аппаратно-технической составляющей. В широком смысле "информационную систему" можно представить как организационно упорядоченную совокупность документов и информационных технологий, реализующих информационные процессы.

Концепция аудита информационных систем исходит из суждения о том, что доминирующим фактором при формировании достоверной финансовой отчетности выступает информационная система.

Поэтому в рамках аудита информационных систем целесообразно осуществлять проверку следующих параметров.

- Принципы функционирования компьютерной информационной системы (способы организации, ввода, настройки, обновления данных)
- Обеспечение архивирования и хранения данных.

- Наличие специальных контрольных процедур для мониторинга функционирования среды компьютерной обработки данных.
- Уровень программного обеспечения и наличие лицензий.
- Соответствие применяемых алгоритмов требованиям нормативной документации по ведению учета и состоянию отчетности по основным автоматизированным расчетам и др.

При оценке эффективности принципов функционирования информационной системы разумная степень уверенности достигается аудитором в отношении нерушимости и полной гармонизации элементов информационной системы, адаптивности информационной системы к воздействиям внешней среды, а также в отношении совместимости информационной системы для обработки финансовой информации с другими информационными системами. При оценке эффективности методов функционирования информационной системы разумная степень уверенности достигается аудитором в отношении административных решений в части обязательного исполнения законов, приказов и аналогичных регламентов, направленных на использование информационной системы в бизнес-процессах экономического субъекта, а также в отношении экономических и социально-идеологических решений в части материальной и социальной мотивации сотрудников, направленной на эксплуатацию и улучшение действующих характеристик информационной системы. При оценке эффективности способов функционирования информационной системы разумная степень уверенности достигается аудитором в отношении соответствия описательной модели, содержащейся в технической документации, фактическим показателям ее функционирования, а также в отношении эффективности работы аппаратного обеспечения.

Проверка вышеперечисленных параметров производится с помощью специальных контрольных процедур, разрабатываемых аудитором. При этом необходимо учитывать риски, связанные с аудитом информационной системы экономического субъекта.

Риски, связанные с информационной системой аудируемого лица, принято делить на две группы:

- риски, оказывающие воздействие на подготовленную финансовую отчетность;
- риски, влияющие на исходные бухгалтерские данные, используемые для подготовки отчетов.

Риски на уровне финансовой отчетности сказываются на поведении предприятия как в краткосрочном, так и в долгосрочном периоде. Они классифицируются по местам возникновения, т.е. в зависимости от структурных подразделений, где используется информационная система.

Риски на уровне исходных бухгалтерских данных, подразделяются на два вида. Риски, связанные с концентрацией функции управления, включают потерю разделения обязанностей, предусмотренного для эффективной работы информационной системы; проведение бухгалтерских записей без авторизации расходов; несанкционированный доступ к первичной бухгалтерской информа-

ции; несанкционированные учетные записи. Под рисками, связанными с концентрацией данных и программ для их обработки, понимают риск потери и искажения данных вследствие утраты или порчи компьютеров и программного обеспечения; риск потери первичных документов; риск при осуществлении автоматических бухгалтерских записей; риск при формировании финансовой отчетности в автоматическом режиме.

Существуют и другие классификации рисков, с которыми сталкиваются аудиторы при проверке информационных систем. В основе одной из наиболее распространенных классификаций рисков лежат источники потенциальных опасностей. В данном случае выделяют риски, связанные с аппаратным и программным обеспечением экономического субъекта; риски, связанные с квалификацией персонала; риски, связанные с отсутствием мер по обеспечению сохранности программ и данных бухгалтерского учета; риски, связанные с отсутствием контроля ввода исходных данных; риски, связанные с защитой и сохранностью финансовой информации.

Для каждой рискованной ситуации руководство предприятия совместно со службой внутреннего аудита разрабатывает контрмеры. Контрмеры представляют собой контрольные процедуры, поддерживающие надежность функционирования информационной системы и, тем самым, обеспечивающие достоверность финансовой отчетности. Для реализации контрмер необходимо выбрать подход к проведению аудита информационных систем - поэлементный или поэлементный. Сущность поэлементного подхода состоит в проверке всех существенных процессов обработки финансовой информации, начиная с ее сбора и заканчивая представлением руководству для принятия управленческих решений. Поэлементный подход предусматривает выполнение трех этапов: моделирование процессов, декомпозиция модулей и анализ. Применяя поэлементный подход, аудитор достигает разумную уверенность в отношении элементов функционирования информационной системы в части обеспечения достоверности финансовой отчетности. Под элементами здесь понимают структурные единицы информационной системы. Их делят на функциональные (модули технического, технологического и эргономического обеспечения) и информационные элементы. Далее аудитор осуществляет контрольные процедуры, способствующие снижению риска до приемлемого уровня.

Наблюдение, инспектирование документации, устный и письменный опрос являются традиционными и, пожалуй, простейшими способами оптимизации аудиторских рисков. Однако простота не снижает их значимости при проверке информационных систем. Наиболее эффективным способом оптимизации аудиторских рисков является ранжирование, т.е. распределение приоритетов. Применение ранжирования нивелирует главный аудиторский риск - риск необнаружения (вероятность необнаружения ошибок, превышающую допустимую величину, при выполнении всех процедур и соответствующем сборе доказательств). Суть анализа задач заключается в вертикальной и горизонтальной структуризации задач и их распределении между членами аудиторской команды. Анализ информационных процессов - сложный и многогранный метод оптимизации аудиторских рисков, включающий в себя конкретные аналитические

процедуры: моделирование информационного процесса, структурное (модульное) проектирование, декомпозиция модулей, анализ модулей информационного процесса, анализ эффективности. Следует отметить, что не существует модулей информационной системы, которые не оказывали бы никакого влияния на финансовую отчетность, поскольку последняя отражает положение дел на предприятии и аккумулирует все факты хозяйственной деятельности. В целях снижения рисков аудитор может прибегнуть к методам эвристического анализа, таким, как: аналогии, контрольные вопросы, анкетирование, интервьюирование и "мозговой штурм". В соответствии с различными классификациями рисков выделены направления их оптимизации. Считается целесообразным при проведении аудита информационных систем уделять большее внимание таким методам снижения рисков, как ранжирование и применение стандартов. Вместе с тем, использование комплексного и системного подхода к оптимизации рисков позволит более эффективно управлять информационными системами предприятия и, как следствие, повысить достоверность финансовой отчетности, а в некоторых случаях и улучшить ее показатели.

#### **Список использованных источников**

1. Булыга Р.П. Аудит бизнеса. Практика и проблемы развития: монография / Р.П. Булыга, М.В. Мельник; под ред. Р.П. Булыги. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2013. - 263 с.
2. Попова Л.В. Аудит в системе стратегического управления предприятием / Л.В. Попова // Управление качеством жизни, образования, продукции и окружающей среды в регионах России. В 2 ч. Ч.2/Орел: Изд-во ОрелГТУ, 2011. – 362с.
3. Ситнов А.А. Стандарт Cobit: новые возможности российского аудита. - 2012 – 285с.
4. Ситнов А.А. Аудит состояния информационной инфраструктуры – 2012 – 372с.
5. Ситнов А.А. Особенности аудита электронного бизнеса 2013. – 284с.

#### **ПРОБЛЕМЫ ОТРАЖЕНИЯ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ В УЧЕТНЫХ И ИНФОРМАЦИОННЫХ СИСТЕМАХ**

*Абулгасанова У.М.  
ст. 3 курса «Финансы и Кредит»  
Руководитель: д.э.н., проф.  
Алибеков Ш.И*

Одной из нерешенных задач, сдерживающих повышение коммерческой устойчивости современных предпринимательских структур в рыночной экономике, является недостаточно полное использование ими всего многообразия имеющихся в организации нематериальных активов (НМА) и их отражение в информационных и учетных системах.

Используемые инструменты финансового учета и организационно-экономического анализа бизнеса, необходимые для принятия эффективных управленческих решений в предпринимательстве, в основном, опираются на законодательно установленные принципы, имеющие более, чем пятисотлетнюю историю и разработанные для условий индустриальной экономики, когда производство материальных экономических продуктов преобладало над интеллектуальными, а доля материальных ресурсов, используемых в производстве товаров, превосходила долю нематериальных.

Это сегодня оказывает весьма серьезное ограничивающее влияние на эффективность использования расширенной номенклатуры нематериальных активов в деятельности современных предпринимательских структур. [1 – 284 с.]

В настоящее время стоимость не учитываемых активов (прежде всего, нематериальных) достигает до 90% и более в структуре рыночной стоимости компании. Это приводит к тому, что результативное применение инструментов, используемых в сложившейся («традиционной») отчетности, не может в достаточной мере служить целям анализа эффективности предпринимательской деятельности современных (особенно высокотехнологичных) предприятий различных форм собственности.

Другой причиной, сдерживающей более широкое использование, оценку и управление нематериальными активами при осуществлении предпринимательской деятельности, является отсутствие достаточных сведений об исследованиях их отличительных (от материальных) и уникальных свойств, принципов оценки и диалектических связей между ними.

Таким образом, ключевая роль нематериальных активов, проявляющаяся как на стадиях формирования, так и развития современных предпринимательских структур, существенно влияющих на устойчивость экономического роста и конкурентоспособности последних, обуславливает необходимость расширения и усовершенствования принципов управления процессом формирования нематериальных активов, строящихся на базе адекватных их свойствам методов учета и финансовой оценки. [2 – 400с.]

Поэтому изучение существующих и разработка новых подходов к управлению формированием НМА и методов учета различных групп активов, не имеющих материальной структуры, их систематизация и адаптация к специфике всего комплекса предпринимательских вопросов, решаемых предприятиями в условиях рыночной экономики, является актуальной научной и практической задачей.

Результаты анализа взглядов на определение сущности предпринимательской деятельности позволяют сделать вывод о том, что использование именно интеллектуальных и креативных ресурсов организации лежит в основе предпринимательства и является важнейшим объектом управления в предпринимательской деятельности.

Решающее значение приобретают знания, опыт, навыки и умения сотрудников, принципы внутренней организации и рыночных коммуникаций.

В это же время стал заметен разрыв между балансовой и рыночной стоимостью постиндустриальных компаний, имеющий тенденцию к увеличению с

каждым десятилетием. Подтверждением этому являются особенно яркие примеры компаний конца XX века, весь бизнес которых построен на использовании информационных технологий (например, Интернет-компании), знаний сотрудников (консалтинговые, инновационные, исследовательские и тому подобные компании). Доля материальных ресурсов, обеспечивающих их предпринимательскую деятельность, минимальна, а различие рыночной стоимости и бухгалтерской оценки чистых активов может достигать, как было упомянуто ранее, 90% и более.

Тот факт, что данный разрыв имеет место практически у всех крупных российских компаний, показывает значительную долю не отраженных в бухгалтерском учете, но признаваемых рынком нематериальных активов.[3 – 186 с.]

Несомненно, современные компании столкнулись с особым видом предпринимательских активов, которые оказывают решающее влияние на получение ими основной доли предпринимательского дохода. Примером этому служат факты, когда компании приобретались за цену, в десятки раз превышающую стоимость их балансовых активов только ради работающих в них сотрудников, или когда увольнение ключевого сотрудника моментально вызывало падение рыночной стоимости акций компании.

В связи с этим очевидно, что основное внимание в сфере управления предпринимательской деятельностью сегодня должно быть обращено на процесс формирования нематериальных активов. Именно здесь компании сталкиваются с несовершенством методической базы учета и оценки активов данного вида.

Решение указанной проблемы находится в основном за рамками нормативно-правового регулирования, что подтверждается анализом российского и международного законодательства в области нематериальных активов и интеллектуальной собственности. Хотя за последнее десятилетие мировая практика законодательного регулирования претерпела существенные изменения в части учета нематериальных активов с принятием стандартов МСФО 38 и ПБУ 14/2000, до сих пор законодательно установленные стандарты учета не отвечают потребностям предпринимательских структур.

На основе анализа критериев отнесения большинства неосязаемых объектов к нематериальным активам, указываемых в нормативно-правовых документах, были выявлена следующая основная проблема – отсутствуют механизмы их идентификации и методики оценки. Это объясняется тем, что в XIX-XX вв. использование подходов к классификации материальных активов предприятия оказывалось оправданным вследствие незначительной роли нематериальных активов.[4 – 176 с.]

С ростом значимости НМА в условиях постиндустриальной экономики использование «материальных» подходов делает невозможным не только адекватную оценку, но и саму идентификацию нематериальных активов вследствие того, что некоторые из них в принципе не могут быть определены в рамках существующей концепции. Это привело к тому, что многие ученые-экономисты сторонники теорий роста, экономики знаний, управления знаниями приступили

к широким исследованиям новой структуры нематериальных активов, в основном, с позиций теории интеллектуального капитала.

Это привело к тому, что:

1) существующие поэлементные системы оценки НМА не включают в себя все активы или не позволяют определить их взаимозависимости (взаимной трансформации),

2) системы общей оценки предпринимательских структур, позволяя определить их стоимость, в недостаточной степени раскрывают информацию, необходимую для управления этой стоимостью.

Отсюда следует, что необходима разработка такого подхода к оценке нематериальных активов, который, опираясь на известные приемы учета НМА, учитывал бы их исключительные свойства и характеристики, не используемые в существующих системах учета.

Сегодня среди наиболее известных подходов к решению проблемы идентификации и учета НМА можно выделить:

- теорию человеческого капитала, отождествляющую способности человека с финансовым капиталом,

- теорию интеллектуально-креативного капитала, предполагающую дополнить традиционную отчетность количественными показателями,

- метод индекса ICTM, предполагающий динамическую структуру нематериальных активов и в связи с этим отказ от статических показателей,

- систему сбалансированных показателей (balanced score card – BSC), вызывающую противоречивые мнения, но являющуюся наиболее известным дополнением к существующим принципам учета.

Проведенный анализ показывает, что среди исследователей до сих пор не сложилось единого мнения в терминологии при рассмотрении неосязаемых факторов предпринимательской деятельности. В качестве синонимов используются следующие термины: нематериальные активы, интеллектуальный капитал, интеллектуальные активы, интеллектуально-креативные ресурсы.

Результаты анализа позволяют сделать вывод о том, что указанные неосязаемые факторы оказывают несомненное влияние на величину предпринимательского дохода и могут быть отнесены к категории активов. В связи с этим первостепенное значение приобретает проблема управления формированием НМА, которая, в свою очередь, включает в себя нерешенные вопросы их идентификации, оценки и учета, явившиеся для ряда исследователей предпосылками для создания новых систем учета и дополнений к существующим. Однако, ни одна из созданных новых систем учета не получила глобального признания и распространения в предпринимательских структурах.

Таким образом, одним из решений задачи полноценного учета предпринимательских активов является не новая разработка учетных систем, а изучение ключевых свойств и существующих методов оценки нематериальных активов, и выявление таких допущений, которые позволяют использовать результаты идентификации и оценки расширенной номенклатуры НМА в существующей системе учета. Это в итоге позволит сохранить общеизвестные инструменты,

предоставляющие информационную базу для управления предпринимательской деятельностью.

### **СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ**

1. Мельников О.Н., Абрамов Е.Г. Особенности оценки человеческого капитала в условиях наступления креативной экономики. Москва.: «Экономика» 2012. – 284 с.
2. Мельников О.Н. Управление интеллектуально-креативными ресурсами наукоемких производств. Москва.: «Машиностроение» 2010. - 400 с.
3. Шатраков А.Н. и др. Инновационная деятельность высокотехнологичных предприятий Москва.: «Экономика». 2007. – 186 с.
4. Литовских А.М. Финансы, денежное обращение и кредит. Таганрог.: «ТРТУ». 2011. – 176 с.

### **О СОВЕРШЕНСТВОВАНИИ СИСТЕМЫ ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ НА ФИНАНСОВЫХ РЫНКАХ РОССИИ**

*Галяутдинова Г.З.,  
ст. преподаватель кафедры финансов и кредита  
Казанский Государственный  
Аграрный Университет*

Современное развитие общества сопровождается изменениями экономических и, прежде всего, финансовых отношений. Наиболее радикальные преобразования свойственны финансовому рынку. Они охватывают все стороны и процессы функционального механизма и роли рынка в деятельности общества. В наше время, государственное регулирование финансового рынка является одним из наиболее оперативных инструментов развития экономики и ее регулирования. Мы считаем, что для достижения наиболее позитивных результатов в области финансового контроля любое государство должно уделять достаточно внимания регулированию финансовых рынков.

Финансовый контроль финансового рынка является одной из самых важных задач государства. Грамотный контроль финансовых рынков обеспечивает успешное развитие и функционирование экономики страны. Финансовый контроль на финансовых рынках РФ осуществляют: Банк России, Федеральная служба по финансовым рынкам. Необходимо отметить, что в соответствии с решением Совета директоров Банка России от 29 ноября 2013 года с 3 марта 2014 года Служба Банка России по финансовым рынкам (СБРФР) упраздняется.

Необходимо отметить, что соотношение понятий «финансового контроля» и «надзора на финансовом рынке» представляется не вполне законченным, поскольку до настоящего времени оба названных понятия традиционно использовались в различных подотраслях финансового права. В сфере государственных финансов (бюджетное, налоговое право) разрабатывалось понятие «финансового контроля», которое содержательно включает проверку рацио-

нальности и эффективности использования государственных финансовых ресурсов. С другой стороны в отношении субъектов финансового рынка традиционного используется понятие «надзора», когда акцент делается на обеспечении системной устойчивости и законности проводимых операций, а не на проверке целесообразности (рациональности и эффективности) действий поднадзорного лица (за исключением случаев использования средств государственных фондов).

Как известно, в условиях глобализации мировой экономики и возрастающей роли финансов, регулирование финансового рынка, направленное на предотвращение его необоснованного отрыва от процессов, происходящих в реальном секторе, - главное условие его положительного воздействия на экономический рост. Для того чтобы установить влияние финансового рынка России на экономическое развитие, необходимо определить макроэкономические показатели для расчета (Таблица 1).

Таблица 1 Структура российского рынка капитала за 2008-2013 годы (на конец периода, млрд. руб.)

Показатели	Годы						Прирост	
	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2013/2008	2013/2012
<b>Банковские кредиты нефинансовым организациям и населению (задолженность)</b>	<b>16527</b>	<b>16115</b>	<b>18148</b>	<b>23226</b>	<b>27708</b>	<b>29828</b>	<b>180,4</b>	<b>107,6</b>
В том числе:	12510	12542	14063	17715	19971	21030	168,1	168,1
- <b>нефинансовым организациям;</b>								
- <b>физическим лицам</b>	4017	3574	4085	5551	7737	8798	219,0	219,0
<b>Негосударственные ценные бумаги</b>	<b>16748</b>	<b>29486</b>	<b>37434</b>	<b>33759</b>	<b>34912</b>	<b>35148</b>	<b>209,8</b>	<b>100,6</b>
В том числе:								
- <b>Банковские долгосрочные ценные бумаги, кроме облигаций;</b>	772	769	811	866	1353	1499	194,2	110,7
- <b>капитализация рынка акций;</b>	11017	23091	30189	25708	24812	23312	211,6	93,9
- <b>корпоративные облигации;</b>	1815	2569	2965	3737	4166	4631	255,2	111,2
- <b>корпоративные еврооблигации;</b>	3049	3006	3416	3716	4523	5663	185,7	125,2
- <b>небанковские векселя резидентам</b>	94	52	53	33	58	44	46,8	75,8
<b>Государственные ценные бумаги</b>	<b>2330</b>	<b>2743</b>	<b>3491</b>	<b>4209</b>	<b>4748</b>	<b>4881</b>	<b>209,5</b>	<b>102,8</b>
В том числе:	1144	1470	2054	2893	3287	3350	292,8	101,9
- <b>ГКО-ОФЗ;</b>								
- <b>государственные валютные облигации</b>	867	847	982	940	1060	1121	129,3	105,7
- <b>облигации субъектов РФ</b>	318	426	454	375	400	409	128,6	102,3
<b>Всего по рынку капитала</b>	<b>35604</b>	<b>48344</b>	<b>59072</b>	<b>61234</b>	<b>67368</b>	<b>69857</b>	<b>196,2</b>	<b>103,6</b>
<b>Номинальный ВВП</b>	<b>41277</b>	<b>38807</b>	<b>46309</b>	<b>55800</b>	<b>62599</b>	<b>65203</b>	<b>157,9</b>	<b>104,2</b>
<b>Обращение рынка капитала к ВВП, %</b>	<b>86</b>	<b>125</b>	<b>128</b>	<b>110</b>	<b>108</b>	<b>107</b>	<b>124,4</b>	<b>99,0</b>

При проведении анализа состояния современного финансового рынка в РФ было выявлено, что в минувшем году российский финансовый рынок развивался при улучшении условий внешней торговли, сохранении позитивных тенденций в реальном секторе российской экономики и усилении внешних шоков. Данные, представленные в таблице 1, позволяют нам судить, что в 2013 г. темп роста стоимостного объема финансового рынка, по оценке, незначительно уступил темпу роста номинального валового внутреннего продукта. Вследствие этого соотношение совокупного объема финансового рынка и ВВП России почти не изменилось, составив 107% на конец июня 2013 г. против 108% на конец декабря 2012 г.

Можно утверждать, что российский финансовый рынок в 2013 г. сохраняет устойчивость и продолжает выполнять свою функцию по перераспределению финансовых ресурсов в национальной экономике.

Одним из основных направлений деятельности (за исключением страховой, банковской и аудиторской деятельности) Регионального отделения Федеральной службы по финансовым рынкам в Приволжском федеральном округе является осуществление на подведомственной территории контроля за соблюдением эмитентами, профессиональными участниками и иными участниками финансовых рынков требований законодательства РФ.

Таблица 5 Общее количество проведенных проверок участников финансовых рынков (по данным Межрегионального управления Службы Банка России по финансовым рынкам в Волго-Камском регионе (г. Казань))

Показатели	Вид проверки			Всего
	плановые	внеплановые	камеральные	
2011 год	98	4	1718	1820
В том числе:				
1 квартал	27	0	364	391
2 квартал	23	4	494	521
3 квартал	27	0	396	427
4 квартал	21	0	464	485
2012 год	45	1	2244	2290
В том числе				
1 квартал	17	0	494	511
2 квартал	12	1	602	615
3 квартал	8	0	680	688
4 квартал	8	0	468	476
2013 год	23	2	1555	1580
В том числе: 1 квартал	5	0	432	437
2 квартал	6	2	496	504
3 квартал	12	0	627	639

За 2013 (без учета данных за 4 квартал) год РО ФСФР России в ПрФО проведено 1580 проверки участников финансовых рынков, из них 23 плановых, 1555 камеральных и 2 внеплановых. Необходимо отметить, что количество проверок в 2013 году в разрезе по кварталам по сравнению с данными за 2012 год имеет тенденцию сокращения.

Наиболее распространенными нарушениями законодательства РФ, выявленными в ходе проверок эмитентов являются:

Нарушение процедуры подготовки и проведения общего собрания акционеров, предусмотренной главой 7 ФЗ от 26.12.1995г. №208-ФЗ «Об акционерных обществах»; Положением о дополнительных требованиях к порядку подготовки, созыва и проведения общего собрания акционеров, утвержденного постановлением ФКЦБ России от 31.05.2002г. №17-пс.

Нарушения, связанные с раскрытием информации, предусмотренные ст. 30 ФЗ от 22.04.1996г. №39-ФЗ «О рынке ценных бумаг», п.1 ст.92, ст.93 ФЗ от 26.12.1995г. №208-ФЗ «Об акционерных обществах».

Не соблюдение требований законодательства и внутренних локальных нормативных актов, предъявляемые к сотрудникам профессионального участника рынка ценных бумаг.

Стоит отметить тот факт, что современная контрольная функция системы государственного управления финансами в Российской Федерации требует серьезного совершенствования. Отсутствие отлаженного механизма государственного финансового контроля оказывает негативное влияние на эффективность функционирования всей структуры государственной власти, создает благоприятные условия для процветания коррупции – основной болевой точки российского государства; препятствует достижению стратегических целей, стоящих перед страной.

На наш взгляд, в области совершенствования контроля финансовых рынков основной задачей государства должно быть создание национальной платежной системы и формирование внутренних источников финансирования долгосрочных инвестиций. Источником финансового ресурса экономики должны стать средства накопительной пенсионной системы.

Еще одним шагом совершенствования финансового контроля финансовых рынков должно быть совершенствование порядка реализации прав акционеров и держателей облигаций. Предполагается разрешить раскрытие информации и осуществление всего комплекса корпоративных действий (например, участие в собрании акционеров, голосование, реализация права преимущественного приобретения акций) наиболее удобным для инвестора способом (в том числе – по сети интернет).

Банку России необходимо продолжить формирование системы надзора, обеспечивающей контроль за деятельностью субъектов национальной платежной системы (далее - НПС) в целях повышения стабильности НПС, и системы наблюдения в НПС, способствующей последовательному, предсказуемому для всех участников национального рынка платежных услуг развитию НПС.

В частности, необходимо реализовать дополнительные возможности по управлению ликвидностью в режиме реального времени. В соответствии с Концепцией создания международного финансового центра в Российской Федерации, предусматривающей проведение работ по включению валюты Российской Федерации в число расчетных валют системы CLS, будут проводиться мероприятия по обеспечению возможности для CLS Bank International осуществления перевода денежных средств в режиме реального времени через

платежную систему Банка России.

Также мы считаем, что в целях совершенствования финансового контроля на финансовых рынках необходимо совершенствовать правовое регулирование на финансовых рынках. Помимо различных мер по снижению административных барьеров для размещения ценных бумаг на рынке (в частности для эмитентов, которые производят дополнительный выпуск акций, которые уже торгуются на бирже, в отношении этих акций), предполагается, что будет действовать система раскрытия информации. Она должна включать правила и процедуры, установленные государством.

Считаем необходимым помимо данного законопроекта подготовить еще один, предусматривающий уже уголовную ответственность за недобросовестные операции на финансовом рынке и разглашение инсайдерской информации.

#### **Список использованной литературы:**

1. Федеральный закон от 23.07.2013 N 251-ФЗ "О внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ в связи с передачей Центральному банку РФ полномочий по регулированию, контролю и надзору в сфере финансовых рынков";
2. Федеральный закон "О рынке ценных бумаг" от 22.04.1996 N 39-ФЗ;
3. Ермакова, Е. А. Оценка устойчивости государственных финансов // Финансы и кредит. – 2012. - №37. – С.2-8.

### **МОДЕЛЬ ИНТЕГРАЦИИ NPD-ПРОЦЕССОВ В ПРОЦЕССНЫЙ ЛАНДШАФТ ПРЕДПРИЯТИЯ**

*Е.П.Гарина*

*к.э.н., доцент, НГПУ им.К.Минина, e-mail: keo.vgipri@mail.ru*

Задача формирования теоретико-методологической базы по созданию интегрированных адаптивных высокотехнологичных систем/продуктов и технологий управления ими на основе выделения комплекса бизнес-процессов в машиностроительной отрасли требует разработки соответствующих научно-методологических подходов, определяющих новые иерархию, логику, принципы и критерии принятия управленческих решений.

Несмотря на значительный вклад, который внесли исследователи в теорию развития бизнес-процессов в производстве [2,3,4], вопросы формирования методологической базы концепции развития продукта, интегрированного в ландшафт бизнес-процессов предприятия, а также теории системной организации производства через выстраивание ландшафта бизнес-процессов с применением концепции процессного управления в условиях организационно-экономических трансформаций в отрасли остаются малоизученными. Кроме того, изучения требует изменение базовых принципов производственного менеджмента предприятий в современных условиях.

Опыт ведущих предприятий зарубежного машиностроения свидетельствует о том, что в современной экономике их конкурентоспособность на рынке определяется интеграцией процесса развития/создания нового продукта в процессный ландшафт предприятия (ландшафт бизнес-процессов). В отечественной практике выделенная деятельность реализуется обособленно.

Понятие «Ландшафт бизнес-процессов» как экономическая категория используется в таких современных управленческих концепциях, как управление проектами, бережливое производство, а также в теории корпоративной устойчивости, в универсальной системе показателей деятельности. Формирование ландшафта (вертикально-горизонтальных цепочек) процессов рассматривается как исходный этап создания системы бизнес-процессов, который позволяет определить совокупность бизнес-процессов предприятия верхнего уровня и выделить между ними взаимосвязь [1].

С 2002 года ряд исследователей [8] системные бизнес-решения по вопросу создания продукта в промышленности начинают рассматривать в контексте их встраивания в ландшафт бизнес-процессов компании. В этом случае NPD-процесс вписывается в карту основных бизнес-процессов. Здесь необходимо отметить, что при описании бизнес-процессов верхнего уровня используется три типа карт ландшафта бизнес-процессов: 1) карты процессов высшего уровня; 2) SIPOC-карты (или карты технологических процессов); 3) карты потоков создания ценностей.

Выделенное решение получает название «*PDPNet-модель*». Ученые трактуют PDPNet-модель как модель NPD-процессов, встроенных в ландшафт бизнес-процессов предприятий. Варианты решений по разработке NPD-процессов в контексте совокупности бизнес-процессов представлены на рисунке 1.

Модель позволяет реализовывать NPD-процесс с любого этапа состояния системы PD-процессов (сложных процессов). Исследование показывает [10,11], что таких состояний может быть три: 1) процесс разработки продукта; 2) зрелость продукта; 3) процесс изменения продукта.

Соответственно выделяют три независимые и когерентные модели, целью которых является управление NPD-процессами. Причем формирование моделей осуществляется независимо друг от друга.

#### *Эталонная модель процесса на этапе разработки продукта*

В этой модели разработка продукта является основным связующим звеном проектов. Каждый продукт рассматривается как отдельный проект, в рамках которого планируется концепция продукта, разрабатывается рабочий проект, проект организации производства, производства и запуска продукции на рынок. Деятельность предприятия подразделяется на задачи, а также категории по отношению к девяти областям знаний: управление проектами, среда, маркетинг, продукт, технология производства, производство, поставки, качество и затраты. Этот набор действий и задач дополнен описаниями, инструментарием и методологией в целом.

Детализируется техническая, коммерческая и производственная информация, логистика. В фазе мониторинга разрабатываются критерии оценки на всех этапах развития продукта (ворота качества). Например, документируются

решения по мониторингу экономической жизнеспособности продукта. Кроме того, в модели выделяют определенный набор деятельности, структурированный как самостоятельный – «процессы поддержки», включающие в себя постоянные улучшения и др.

<i>Разработка стратегии</i>	<i>Определение тактических целей, разработка оперативных планов</i>	<i>Выполнение оперативных планов</i>	<i>Контроль результативности/эффективности деятельности компании</i>
Разработка финансовой стратегии			
Разработка совокупности бизнес-процессов и ресурсной стратегии	Установление целей, декомпозиция бизнес-процессов, формирование ресурсной составляющей	Реализация процессов, ресурсное обеспечение	Процесс управления, развитие ресурсной составляющей
Разработка технологической стратегии	Установление целей, плана развития технологий	Разработка/развитие технологий	Развитие технологий управления
Разработка продуктовой стратегии	Установить цели и разработка «продуктового портфеля»	Выполнить разработку продукта	Разработка продуктов управления
Разработка стратегии поставок	Формирование целей и плана поставки продукции	Поставка продукта	Контроль поставки продукта

Рисунок 1 – Разработка новых продуктов в рамках бизнес-процессов [9]

### *Модель процесса PDPNet на этапе зрелости*

В этом случае Модель NPD-процессов используется для поддержки идентификации эволюционного уровня, достигнутого компанией в данный момент. Она отображает уровни зрелости и формализованные виды деятельности, которые должны быть реализованы на каждом из этих уровней. Описание показывает иерархию приоритетов деятельности (высокие, низкие уровни).

Уровень 1–базовый. Проект продукта подробно разработан и внедрен в практику. Работоспособная организационная структура. Отработанный производственный процесс, инженерная составляющая системы, система управления.

Уровень 2—средний. Процесс производства продукта стандартизирован, результаты процесса предсказуемы.

Уровень 3—измеримый. Помимо того, что производство стандартизировано, используются индикаторы оценки производительности, качества, эффектов.

Уровень 4—контролируемый. Компания систематически отслеживает и отклоняет проекты с показателями, не соответствующим ожидаемым значениям.

Уровень 5 – непрерывное совершенствование. Уровень преобразования/улучшения NPD-процессов. Оценка преобразований на практике.

Для облегчения реализации модели, уровни подразделяются на подуровни в соответствующей области знаний.

Эталонная модель определяет философию, методы и инструменты, которые могут быть использованы для улучшения PD-процессов на практическом уровне. Модель также представляет типичные продукты труда и ресурсы.

#### *Модель управления изменениями*

Модель управления изменениями описывает, как реализовать необходимые изменения таким образом, чтобы компания могла достичь уровня зрелости. Набор проектов в области изменения управляется через определенный портфель. Каждый проект генерирует предложение изменить NPD-процесс, в том числе через разработку новых стандартов, процедур, инструментария.

Ядром модели является «инфраструктура изменения», то есть организационный аспект, ресурсное обеспечение.

Модель предполагает, что компания должна создать команду, ответственную за разработку и поддержание NPD-процесса и желаемые изменения. Роль команды в выявлении и определении приоритетности проектов по улучшению.

В конце каждого проекта улучшения генерируются новые стандарты бизнес-процессов, утвержденные процедуры. После создания инфраструктуры, разрабатываются эталонные процессы/фазы деятельности модели.

Фаза 1— понимание/мотивация в необходимых изменениях;

Фаза 2 – анализ ситуации;

Фаза 3 – определение проектов в области изменения;

Фаза 4—реализация действий. Этот этап включает выполнение проектов по улучшению.

Существование трех последовательных и взаимосвязанных моделей является дифференциальным признаком модели PDPNet. Некоторые из них специфичны, что означает, что они действуют только в заданных условиях, например, при особом типе производственного процесса.

В отечественной практике совокупность основных бизнес-процессов промышленного предприятия формируется по признаку либо выстраивания процессов управления с позиции создания добавленной стоимости; либо путем реализации концепции PLM. В свою очередь, PLM – это бизнес-стратегия, которая представлена совокупностью бизнес-решений по вопросу создания промышленного продукта, включая проектно-конструкторские работы, обеспечи-

вающих интеграцию персонала, производственных процессов, производственных систем и информации. PLM-концепция включает единые для всех участников производственной сети стандарты и технологии, средства автоматизированного проектирования и визуализации, инструменты совместной работы и интеграции производственных приложений, документооборота. В соответствии с этим типичный ландшафт бизнес-процессов включает пять основных бизнес-процессов: разработка продукции, снабжение, производство, сбыт и логистика [5].

На наш взгляд, NPD-процесс должен быть интегрирован в ландшафт бизнес-процессов производителя с момента разработки концепции продукта, а не через основной процесс «производство». Исследования показывают, что интеграция участников системы в цепочки создания ценности на этапе «производство» экономически нецелесообразна [6].

Результатом реализации модели выступает готовый продукт, удовлетворяющий потребности потребителей. Инструментами управления в предлагаемой модели являются: системы поддержки жизненного цикла продукции CALS, средства проектирования (CAD) и производства (CAM), инструментарий PLM, процессно-ориентированное бюджетирование (метод АВВ).

В рамках интеграции системы создания продукта с ландшафтом бизнес-процессов предприятия предлагается установление взаимосвязей между кластерами процессов верхнего уровня. В исследовании понятие «кластеры процессов верхнего уровня» рассматривается в контексте формирования ландшафта бизнес-процессов предприятия посредством формализации методики моделирования совокупности бизнес-процессов с использованием метода нечеткой кластеризации для определения бизнес-процессов верхнего уровня. Данная методика позволяет интегрироваться элементам системы не только на уровне готовых компонентов, но и на уровне отдельных этапов: в процессах проектирования и производства высокотехнологичного продукта. Результатом реализации методики выступают рекомендации по формированию системы бизнес-процессов верхнего уровня.

В предлагаемой модели рассматривается начальная стадия формирования многоуровневой интеграционной сети – концептуальное проектирование системы. Модель представляет собой упрощенную систему, в которой находят отражение доминирующие факторы (переменные, ограничения и параметры), определяющие основную линию поведения системы; выделяются наиболее существенные соотношения в виде целевой функции и совокупности ограничений. Для каждого конкретного участника системы модель NPD-процессов, встроенная в ландшафт бизнес-процессов предприятия может быть представлена с меньшей степенью абстракции за счет изменения условий производства и использования переменных.

#### **Список литературы:**

1. Гарина Е.П. Теория и методология формирования и развития бизнес-процессов в машиностроении: монография / Е.П.Гарина, А.П.Гарин.– Н.Новгород: НГПУ им.К.Минина, 2012. – 179 с. ISBN 978-5-85219-264-6

2. Елиферов, В. Г. Бизнес-процессы: регламентация и управление: учебное пособие / В.Г. Елиферов, В. В. Репин. – М.: ИНФРА-М, 2004
3. Злобин В.П. Ландшафт процессов – основа системы менеджмента качества [Электронный ресурс]. – Режим доступа: URL: <http://ria-stk.ru/mmqa/detail.php?ID=41249> (дата обращения: 20.10.2014)
4. Загидуллин Р.Р. Как управлять процессами машиностроительного предприятия [Электронный ресурс]. – Режим доступа: URL: [http://12news.ru/details.php?image\\_id=5035&search=%C4%D1%C5](http://12news.ru/details.php?image_id=5035&search=%C4%D1%C5) (дата обращения: 10.10.2014)
5. Логинов, К. В. Теория и методология процессного управления промышленным предприятием [Текст]: автореф. дис. ... докт. экон. наук // К. В. Логинов; Санкт-Петербургский государственный инженерно-экономический университет. – СПб, 2009. – 34с.
6. Процесс создания нового продукта. Управление инновационной политики и организации инновационной деятельности МГУ им. М.В. Ломоносова [Электронный ресурс]. – Режим доступа: URL: <http://www.innovation.msu.ru/russian/mod021.php#product> (дата обращения: 14.10.2014)
7. Системы создания продукта в промышленности и их развитие: монография / В.П.Кузнецов и соав. – Н.Новгород: НГПУ им.К.Минина, 2014. – 180 с.
8. Kalpic B. and Bernus, P. Business process modeling in industry – the powerful tool in enterprise management. *Computers in industry*, 2002, 47, 299-318
9. Prabhakar Murthy, Marvin Rausand, Trond Østerås. Product Reliability: Specification and Performance [Электронный ресурс]. – Режим доступа: URL: <http://books.google.ru/> (дата обращения: 10.11.2014)
10. Rozenfeld H., Mosconi E., Amaral D.C., Toledo J.C., Forcellini F.A. Building a community of practice on product development. *Product: management and development*, 2003, 1(3), 37-45. Accessed at <http://pmd.hostcentral.com.br/index.php> on 10 January of 2007
11. Rozenfeld H., Forcellini F.A., Amaral D.C., Silva S., Toledo J.C., Alliprandini D., Kovacks R. Gestão do desenvolvimento de produtos: uma abordagem por processos, 2006 (Saraiva, São Paulo-BR)

## **СРАВНЕНИЕ КЛЮЧЕВЫХ АСПЕКТОВ ПБУ 2/2008 «УЧЕТ ДОГОВОРОВ СТРОИТЕЛЬНОГО ПОДРЯДА» И МСФО 11 «ДОГОВОРЫ НА СТРОИТЕЛЬСТВО»**

*Григорьева В.В.  
студентка гр. Э-415 СПбГЭУ  
Научный руководитель  
к. э. н. доцент  
Бадмаева Ж.Д.*

Вследствие тесной зависимости строительной отрасли от инвестирования процесс привлечения инвесторов и вопросы отчетности, соответствующей форматам международных стандартов финансовой отчетности, всегда актуальны. Существует необходимость предоставления отчетности в формате МСФО, поэтому строительные организации часто сталкиваются с проблемой трансформации отчетности, составленной в соответствии с российскими стандартами, так как ведение параллельного учета по требованиям МСФО на сегодняшний день затратно и трудоемко, нужны специализированные кадры, которых зачастую не хватает.

Нельзя не отметить, что эффективность трансформации отчетности прочно и неразрывно связано с классификацией расхождений между положениями международного стандарта «Договоры на строительство» и Положения о бухгалтерском учете 2/2008 «Учет договоров строительного подряда». Представляется важным проанализировать основные моменты, затрагиваемые в МСФО 11 и ПБУ 2/2008, выделить общие и различные черты, а также сделать вывод о соответствии российского стандарта международному.

Как было сказано выше и видно из названия, оба упомянутых стандарта направлены на регулирование учета договоров на строительство, а также имеют аналогичные объекты учета. Однако имеются и отличия. Первое ограничение российского стандарта говорит о том, что его положения не имеют силу в отношении бюджетных и кредитных организаций. В содержании МСФО 11 отсутствуют подобные предписания. Недаром название Положения включает уточнение вида регламентируемых договоров подряда – строительные.

Хочется отметить, что в российском стандарте не удается найти четкого определения договора подряда, либо классификаций его видов, упоминаются лишь его характеристики.

Международный же стандарт не скупится на определения и содержит три понятия, связанных с договорами:

1. Договор на строительство - это контракт, который предусматривает строительство объекта, комплекса объектов, взаимосвязанных или по своей конструкции, технологии, или по их назначению.

2. Договор с фиксированной ценой - это договор на строительство, по которому стороны соглашаются на фиксированную цену контракта или на фиксированную ставку по каждой единице продукции.

3. Договор «затраты плюс» - это договор на строительство, в соответствии с которым подрядчику возмещаются допустимые затраты и процент от них.

Второй раздел российского стандарта содержит признаки, удовлетворяя которым договор подряда может быть определен как обособленный отдельный объект учета. Также перечислены критерии объединения договоров на строительство и основания для обозначения в содержании одного какого-либо договора различных объектов учета. Все упомянутые положения российского стандарта соответствуют пунктам 3 – 10 международного стандарта по учету договоров подряда.

Однако следует отметить, что имеет место некоторое различие между документами в части условий объединения и обособления договоров для целей учета. Разница между стандартами заключена в наличии перечня дополнительных условий, упомянутых в МСФО 11. Так, в соответствии с пунктом 8 международного стандарта, выделяются два случая, при наступлении которых возведение каждого объекта должно учитываться обособленно и быть отражено в качестве отдельного договора:

- 1) когда договор на строительство содержит несколько объектов и по этим объектам состоялись отдельные переговоры;
- 2) если субъекты (стороны) договора имели возможность касательно всех объектов принять или не принять часть договора.

Согласно российскому стандарту учета договоров на строительство расходами по договору являются расходы по обычным видам деятельности. В свою очередь, расходы по обычным видам деятельности делится на прямые расходы, которые имеют непосредственную связь с исполнением обязательств по договору, и косвенные расходы, которые тоже относятся к данному договору. Кроме того, в расходы по обычным видам деятельности включены прочие расходы, которые могут быть возмещены заказчиком, если такое условие прописано в договоре подряда, но не относящиеся к непосредственно строительной деятельности. В описанном аспекте российское Положение полностью вторит предписаниям международного стандарта. Также хочется отметить, что оба документа предусматривают возможность уменьшить величину прямых расходов на сумму дополнительного дохода, не включенного в общий доход по договору на строительство.

Российский и международный стандарты одинаково регламентируют учет затрат по договору подряда и полученной выручки: эти элементы должны признаваться в отчетности по мере выполнения условий договора, т.е. по мере готовности строительного объекта. Кроме того, стандарты предписывают отражение расходов и выручки по договору в отчете о финансовых результатах (отчете о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе) в тех отчетных периодах, в которых были произведены соответствующие работы. Это демонстрирует выполнение принципа начисления (соответствия).

Сходство положений международного стандарта и российского ПБУ наблюдается также в предписании использовать уже упомянутый выше метод «по мере готовности» в части выявления финансового результата в целях нало-

гового учета и налогообложения. Описание метода в ПБУ 2/2008 полностью аналогично трактовке международного стандарта.

В части требований по раскрытию информации в отчетности содержание документов не содержит отличий.

Принципиальным различием между ПБУ и МСФО является возможность уменьшить величину выручки на сумму штрафных санкций, если они возникли в случае нарушения сроков выполнения договора по вине подрядчика. Российский стандарт не предусматривает такую возможность; согласно его положениям, уменьшить сумму выручки можно лишь в сумме договорной стоимости невыполненных работ, в случае, когда они предусмотрены технической документацией.

Российский стандарт учета договоров на строительство очень подробно описывает возможные варианты учета расходов в случае, когда «достоверное определение финансового результата исполнения договора» невозможно:

1) если существует вероятность того, что расходы, понесенные при исполнении договора, будут возмещены, то следует признать выручку по договору в сумме понесенных расходов;

2) при отсутствии вероятности возмещения расходов, их необходимо признать расходами по обычным видам деятельности;

3) в случае существования на отчетную дату неопределенности в отношении поступления отклонений, претензий, поощрительных платежей, предполагавшихся по договору подряда, то ожидаемый убыток подрядчика следует признать расходами по обычным видам деятельности отчетного периода.

Международный стандарт при невозможности однозначной оценки финансового результата требует выполнения следующих действий: прибыль по договору не должна быть признана в отчетности, но признаются ожидаемые убытки; выручка по договору признается в качестве дохода в размере возмещаемых затрат, которые были произведены; затраты по договору следует признать в качестве расхода в том периоде, когда они возникли.

Сравнительный анализ основных аспектов ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда» и МСФО 11 «Договоры на строительство» позволяет сделать вывод о соответствии российских стандартов учета международным правилам. В целом, можно сказать, что нормы, установленные российским Положением, максимально соответствуют требованиям, которые установлены МСФО. Однако, существуют некоторые различия, касающиеся случаев неопределенности, стандарты неодинаково трактуют ситуации, в которых невозможно однозначное достоверное определение финансового результата.

#### **Список использованных источников**

1. Положение по бухгалтерскому учету "Учет договоров строительного подряда" (ПБУ 2/2008): Приказ Минфина России от 24.10.2008 г. N 116н;

2. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 11 «Договоры на строительство» (введен в действие для применения на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 25.11.2011 г. N 160н);

3. Мизиковский Е.А., Бронникова Т.Н. Сравнение МСФО 11 и ПБУ 2/2008 в подрядном строительстве [Электронный ресурс] // Управление экономическими системами: электронный научный журнал, 2011. №35.

## ОБОСНОВАНИЕ ЭКОНОМИЧЕСКОГО И СОЦИАЛЬНОГО ЭФФЕКТА ОТ РЕАЛИЗАЦИИ КОНКУРЕНТНОЙ СТРАТЕГИИ ПРОМЫШЛЕННОГО ПРЕДПРИЯТИЯ (НА ПРИМЕРЕ ОАО «ОСВАР»)

*Егорова А.О.*

*к.э.н., ст. преподаватель, Нижегородский государственный педагогический университет им. К. Минина*

*Кузнецов В.П.*

*д.э.н., профессор, Нижегородский государственный педагогический университет им. К. Минина*

В настоящее время успешное функционирование промышленных предприятий невозможно без разработки и реализации конкурентной стратегии, ориентированной на формирование конкурентных преимуществ, методов и способов ведения конкурентной борьбы.

Конкурентная стратегия ОАО «ОСВАР» преследовала три основные цели: рост доли предприятия на рынке автомобильной светотехники; расширение ассортимента продукции на профильные и непрофильные рынки; развитие (модернизация, реконструкция) основных производственных фондов; обеспечение конкурентоспособности выпускаемой продукции посредством достижения высокого уровня ее качества.

Стратегические цели ОАО «ОСВАР» предполагают, во-первых, повышение прибыльности предприятия за счёт снижения издержек, во-вторых, увеличение числа заказов со стороны существующих и новых потребителей.

Рассмотрим основные достигнутые в 2013 г. и предполагаемые в 2014–2017 гг. экономические результаты реализации конкурентной стратегии развития ОАО «ОСВАР».

Рациональная ценовая политика, повышение качества продукции, завоевание новых рынков сбыта способствуют увеличению объёма продаж комплекта задних фонарей для а/м ВАЗ-2190 с 7500 тыс. руб. в 2013 г. до 36300 тыс. руб. в 2017 г. (рисунок 1).

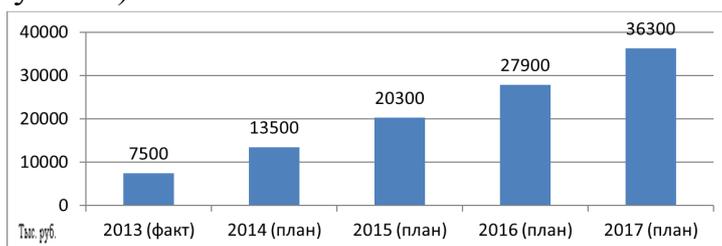


Рисунок 1 - Объём продаж комплекта задних фонарей для а/м ВАЗ-2190 ОАО «ОСВАР» в 2013—2017 гг., тыс. руб.

При этом доля продаж комплекта задних фонарей для а/м ВАЗ-2190 в общем объёме продаж увеличится с 0,04% в 2013 г. до 0,21% в 2017 г.

С увеличением объёма продаж комплектов задних фонарей для а/м ВАЗ-2190 увеличится также и прибыль от их реализации с 1500 тыс. руб. в 2013 г. до 19250 тыс. руб. в 2017 г. (рисунок 2).

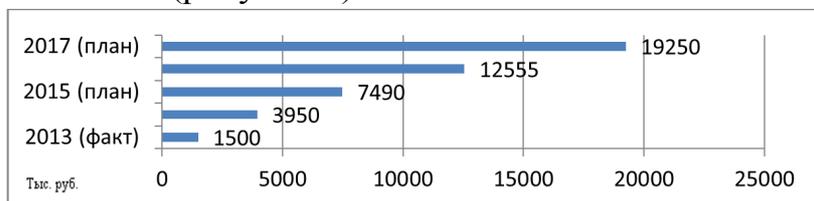


Рисунок 2 - Прибыль от реализации комплекта задних фонарей для а/м ВАЗ-2190 ОАО «ОСВАР» в 2013-2017 гг., тыс. руб.

Доля прибыли от реализации комплектов задних фонарей для а/м ВАЗ-2190 увеличится с 0,03% в 2013 г. до 0,27% в 2017 г.

Кроме того, доля продаж комплектов задних фонарей для а/м ВАЗ-2190 на первичном рынке увеличится с 40,8% в 2013 г. до 76,4 % в 2017 г.; на вторичном рынке сократится с 59,2% в 2013 г. до 23,6% в 2017 г. (рисунок 3).



Рисунок 3 - Доля продаж комплекта задних фонарей для а/м ВАЗ-2190 на первичном и вторичном рынках в 2013—2017 гг., %

Повышение квалификации персонала, выплата премий за работу без брака, модернизация ОПФ, тщательный выбор поставщиков сырья способствуют

снижению процента брака новой продукции с 10% в 2013 г. до 4% в 2017 г., и увеличению прибыли предприятия (рисунок 4).

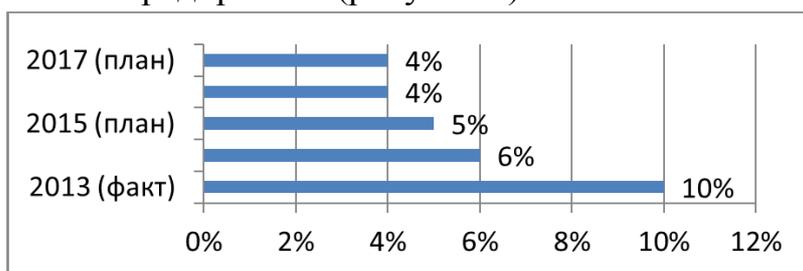


Рисунок 4 - Процент бракованных комплектов задних фонарей для а/м ВАЗ-2190 в 2013—2017 гг., %

Рассмотрим основные достигнутые в 2013 г. и предполагаемые в 2014—2017 гг. социальные результаты реализации конкурентной стратегии развития ОАО «ОСВАР».

В процессе реализации программы обучения и развития персонала предприятия количество обученных и аттестованных основных производственных рабочих увеличится с 925 чел. в 2013 г. до 1721 в 2017 г.; РСиС предприятия с 245 чел. в 2013 г. до 522 чел. в 2017 г. (рисунок 5).



Рисунок 5 — Количество аттестованных основных производственных рабочих и РСиС предприятия в 2013—2017 гг., чел.

Внедрение современного оборудования и технологий, повышение эффективности организации труда способствуют увеличению производительности

труда на предприятии с 3,5 тыс. руб./чел. в 2013 г. до 15,1 тыс. руб. с чел. в 2017 г. (рисунок 6).

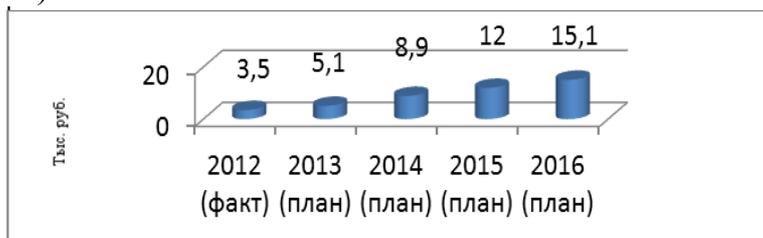


Рисунок 6 - Динамика производительности труда на предприятии в 2013-2017 гг., тыс. руб./чел.

Внедрение системы адаптации, обучения и развития персонала, совершенствование системы материального стимулирования (премирования) и нормирования труда способствуют уменьшению текучести кадров на предприятии с 10,8% в 2013 г. до 3,6% в 2017 г. (рисунок 7).

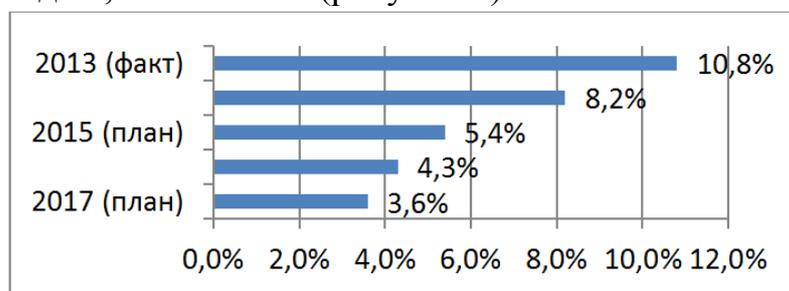


Рисунок 7 - Динамика текучести кадров на предприятии в 2013-2017 гг., %

Основные затраты, связанные с реализацией конкурентной стратегии ОАО «ОСВАР», представлены в таблице 1.

Таблица 1 - Затраты на реализацию конкурентной стратегии ОАО «ОСВАР»

Наименование затрат	Пояснение	Затраты, тыс. руб.
Обучение и аттестация персонала предприятия	Проведение семинаров, тренингов	504,3
Дополнительный набор персонала на предприятие	5 человек для отдела Стратегического развития	263,9
Модернизация и приобретение нового оборудования	В целях повышения качества продукции	28341
Затраты на разработку и производство новых видов продукции	Затраты на производство и реализацию новых видов продукции	12093
Организация конференций, семинаров для журналистов	Для обеспечения своевременного информирования потребителей, поставщиков, партнёров о деятельности предприятия	281,4

Оплата сотрудникам за участие в формирование и реализации конкурентной стратегии предприятия	За участие в проведении опросов потребителей, в сборе внутривозвратской информации	329,5
<b>ИТОГО:</b>		<b>41813,1</b>

Экономическая эффективность от реализации конкурентной стратегии составит 2931,9 тыс. руб. (44745 тыс. руб.- 41813,1 тыс. руб.). Следовательно, реализация конкурентной стратегии ОАО «ОСВАР» покажет свою эффективность и достижение поставленных перед предприятием стратегических целей. Более того, необходимо отметить достижение не только экономического, но и социального эффекта.

Подводя итог, необходимо отметить, что разработка и реализация конкурентной стратегии позволит ОАО «ОСВАР» достичь следующих результатов:

- рост конкурентоспособности предприятия за счёт развития и обновления производственной базы;
- обеспечение устойчивого роста объёмов продаж новых видов продукции за счёт рациональной ценовой политики и завоевания новых рынков сбыта;
- повышение инновационной и инвестиционной привлекательности предприятия.

#### **Список литературы**

1. Егорова А.О., Кузнецов В.П. Механизм разработки и реализации конкурентной стратегии предприятий машиностроения: монография/А.О. Егорова, В.П. Кузнецов. — Н. Новгород: НГПУ, 2014.—180 с.

### **УСЛОВИЯ ПРИМЕНЕНИЯ ЗАРУБЕЖНЫХ МЕТОДИК ОЦЕНКИ ВЕРОЯТНОСТИ НАСТУПЛЕНИЯ БАНКРОТСТВА НА ПРОМЫШЛЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ В РОССИИ.**

*Ефремова А.Д.*

*Аспирант, Нижегородский государственный педагогический университет им. К. Минина*

В сложившейся в мире ситуации вопрос дальнейшего развития российской экономики стал куда более актуальным. В связи с этим, оценка и анализ финансового состояния предприятий также является очень актуальным. От финансового состояния предприятия зависит во многом успех его деятельности, а от успеха деятельности каждого отдельного хозяйственного субъекта зависит и успех развития экономики всего государства. Поэтому анализу финан-

сового состояния предприятий необходимо уделять достаточно много внимания.

Финансовый анализ, анализ хозяйственной деятельности относятся к микроэкономическому анализу, т.е. анализу предприятий как отдельных субъектов экономической деятельности. Анализ предприятия, а точнее его финансового состояния, можно разделить на следующие составляющие:

- оценка динамики состава и структуры активов предприятия
- оценка динамики состава и структуры источников собственного и заемного капитала
- анализ абсолютных и относительных показателей финансовой устойчивости предприятия
- анализ платежеспособности предприятия и ликвидности его баланса
- оценка наступления банкротства на предприятии.

Оценка вероятности наступления банкротства – это экспресс анализа финансового состояния предприятия. Именно этому разделу анализа и посвящена статья. Банкротство всегда связано с неплатежеспособностью предприятия. Неудовлетворительное финансовое состояние предприятия, признаки приближения банкротства необходимо постоянно держать под контролем. В мировой практике широко используются для этих целей зарубежные методики оценки кредитоспособности или банкротства. В данной статье мы и попробуем выявить условия применения зарубежных методик для российских предприятий промышленности. В зарубежных странах для оценки риска банкротства и кредитоспособности предприятий широко используются дискриминантные факторные модели известных западных экономистов Альтмана, Лиса, Таффлера, Тишоу и других.

Самой первой и часто используемой является модель Альтмана. Впервые в 1968 году профессор Нью-Йоркского университета Альтман исследовал 22 финансовых коэффициента и выбрал из них 5 для включения в окончательную модель определения кредитоспособности субъектов хозяйствования:

$$Z = 1,2X1 + 1,4X2 + 3,3X3 + 0,6X4 + 1,0X5,$$

где X1 — собственный оборотный капитал / сумма активов;

X2 — нераспределенная (реинвестированная) прибыль / сумма активов;

X3 - прибыль до уплаты процентов / сумма активов;

X4 - рыночная стоимость собственного капитала / заемный капитал;

X5 - объем продаж (выручка) / сумма активов.

Если значение  $Z < 1,81$ , то это признак высокой вероятности банкротства, тогда как значение  $Z > 2,7$  и более свидетельствует о малой его вероятности. Позднее в 1983 году Альтман получил модифицированный вариант своей формулы для компаний, акции которых не котировались на бирже[1]:

$$Z = 0,717X1 + 0,847X2 + 3,107X3 + 0,42X4 + 0,998X5,$$

здесь X4 - балансовая стоимость собственного капитала/заемный капитал.

«Пограничное» значение здесь равно 1,23.

Кроме Е. Альтмана, методы предсказания банкротства разрабатывали и другие экономисты. Одними из первых достоверные модели предложили В.Х.

Бивер, Спрингейт, Д.Г. Фумлер. Рассмотрим более подробно наиболее точные еще две модели: модель Фумлера и Спиренгейта.

Наиболее точной является модель Фумлера. Вероятность прогнозов, сделанных с помощью этой модели на год вперед, – 98%, на два года – 81%. Модель, предложенная Фумлером, имеет вид [2]:

$$H = 5,528K1 + 0,212K2 + 0,073K3 + 0,27K4 + 0,12K5 + 2,335K6 + 0,575K7 + 1,083K8 + 0,894K9 - 6,075$$

где K1 – нераспределенная прибыль/валюта баланса;

K2 – выручка/валюта баланса;

K3 – прибыль до налогообложения/собственный капитал;

K4 – чистая прибыль/заемный капитал;

K5 – долгосрочные обязательства/валюта баланса;

K6 – краткосрочные обязательства/валюта баланса;

K7 – десятичный логарифм величины (валюта баланса – нематериальные активы);

K8 – оборотные активы/заемный капитал;

K9 – десятичный логарифм отношения суммы прибыли до налогообложения и уплаты процентов к величине процентов уплаты.

Если  $H < 0$ , прогнозируется банкротство.

Модель Спрингейта представлена формулой:

$$Z = 1,03K1 + 3,07K2 + 0,66K3 + 0,4K4$$

где K1 – оборотные активы/валюта баланса;

K2 – прибыль до налогообложения и выплаты процентов/валюта баланса;

K3 – прибыль до налогообложения/краткосрочные обязательства;

K4 – выручка/валюта баланса.

Если  $Z < 0,862$ , прогнозируется банкротство, точность прогноза достигает 92,5% при прогнозировании неплатежеспособности на год.[3]

После рассмотрения данных моделей следует применить их на предприятиях российской промышленности. Для этого необходимо опробовать эти методики на промышленных предприятиях России (Нижегородской области).

Объектами для исследования выбраны следующие организации: ЗАО «ДОС» и ЗАО «Заволжский ДОЗ». ОАО «Дзержинское оргстекло» - это крупнейший производитель в России широкого спектра высококачественных (мет)акриловых мономеров и (со)полимеров. ЗАО «Заволжский Деревообрабатывающий Завод» - одно из ведущих деревообрабатывающих предприятий Европейской части России в области полной глубокой переработки древесины.

Для расчетов нам потребуются данные годовой бухгалтерской отчетности ОАО «ДОС». Так как алгоритм расчета описан выше мы не будем заострять на этом много внимания, и запишем лишь результаты получившихся расчетов.

Расчеты по методике Альтмана привели к следующим результатам:

Для ОАО «ДОС»:  $Z_{\text{начало года}} = 1,30$

$Z_{\text{конец года}} = 0,65$

Получившиеся результаты свидетельствуют об ухудшении ситуации на ОАО «ДОС» и, конечно же, о высокой вероятности наступления банкротства.

Для ЗАО «Заволжский ДФЗ»:  $Z_{\text{на начало года}} = 0,22$

$Z_{\text{на конец года}} = 2,08$

Ситуация сложившаяся на ЗАО «Заволжский ДФЗ» намного лучше положения ОАО «ДОС». Во-первых, расчеты показывают увеличение значения Z-счета, то есть улучшения положения. А во-вторых, предприятия перешло порог высокого риска наступления банкротства.

Для проверки полученных результатов по методике Альтмана будем использовать другие зарубежные методики, описанные выше.

Расчеты по модели Фумлера:

Для ОАО «ДОС»:  $N_{\text{на начало года}} = -1,54$

$N_{\text{на конец года}} = -0,97$

Получившиеся результаты свидетельствуют об улучшении ситуации на ОАО «ДОС», но все еще высокой вероятности наступления банкротства. Данные результаты, если сравнивать в динамике, полностью противоречат результатам расчетов по модели Альтмана, которые свидетельствовали об ухудшении финансового положения.

Для ЗАО «Заволжский ДФЗ»:  $N_{\text{на начало года}} = -1,18$

$N_{\text{на конец года}} = 0,9$

Для данного предприятия тенденция подтвердилась и результаты расчетов по данной модели совпадают с расчетами по модели Альтмана.

Расчеты по модели Спрингейта:

Для ОАО «ДОС»:  $N_{\text{на начало года}} = -0,14$

$N_{\text{на конец года}} = 0,92$

Получившиеся результаты свидетельствуют об улучшении ситуации на ОАО «ДОС» и достаточно низком уровне вероятности наступления банкротства в конце года. Данные результаты расходятся с результатами расчетов по модели Альтмана и Фумлера, которые свидетельствовали о высокой вероятности банкротства как в начале года, так и в конце.

Для ЗАО «Заволжский ДФЗ»:  $N_{\text{на начало года}} = -0,61$

$N_{\text{на конец года}} = 2,3$

Для данного предприятия тенденция подтвердилась и результаты расчетов по данной модели совпадают с расчетами по модели Альтмана и Фумлера.

Стоит отметить, что по одному из наших предприятий расчеты примерно совпадают по всем трем методам, а вот по другому – наоборот, ни один метод не совпадает в точности с другими. Попробуем разобраться, почему же такая разница происходит? Дело в том, что за рубежом понятие банкротство приравнивается к понятию кредитоспособность и предприятия считается уже с повышенным риском банкротства, если у него нарушен баланс заемных и собственных средств. То есть, если сумма заемных средств превышает 50%. Но в российских условиях некоторые промышленные предприятия просто не в силах выжить без достаточно большой суммы заемного финансирования. Таким примером как раз и служит ОАО «ДОС», где доля заемного финансирования примерно 70%. Данное предприятие и показывает нестабильные результаты расче-

тов по зарубежным методикам. А вот предприятие с нормальным соотношением заемных и собственных средств вполне может использовать для оценки вероятности наступления банкротства зарубежные методики, и точность их будет достаточно велика. Так и получилось с другим нашим промышленным предприятием – ЗАО «Заволжский ДОЗ». Доля заемного финансирования у него составляет примерно 30%. Вот в чем состоит основное условие применения зарубежных методик оценки вероятности наступления банкротства на российских промышленных предприятиях.

#### **Список литературы:**

1. Герасимов Б.И., Коновалова Т.М., Спиридонов С.П., Саталкина Н.И. Комплексный экономический анализ финансово-хозяйственной деятельности организации, Изд-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2008.
2. Ковалев, А.И. Диагностика банкротства. - М.: АО «Финстатинформ», 2008.
3. Т.В. Сабельфельд, О.А. Шавандина Анализ подходов и методов диагностики кризисного состояния // Ползуновский вестник №3 2006

### **МЕТОДИЧЕСКИЙ ИНСТРУМЕНТАРИЙ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА**

*Клычова А.С.  
к.э.н., ст. преподаватель,  
Гимадиев И.М.  
аспирант ФГБОУ ВПО  
«Казанский государственный  
аграрный университет»*

Методический инструментарий управленческого учета и методический инструментарий внутреннего аудита позволяют управлять рисками. Если учесть, что риск характеризуется двумя основными составляющими (1) вероятности наступления; 2) последствиями наступления, т.е. размером ущерба и др.), то при идентификации рисков следует учитывать характер идентифицируемых рисков. Известно, что последствия риска могут иметь детерминированный и случайный характер. Детерминированность или случайность последствий риска определяется тем, привело или нет наступление данного риска к другим рискам. От этого зависит тяжесть последствия наступления всех рисков и финансовая устойчивость аграрной организации. Показателями идентификации рисков могут выступать:

– относительное отклонение коэффициента устойчивого роста, характеризующего, какими темпами увеличивается собственный капитал аграрной организации за счет финансово-хозяйственной деятельности в целом, а также за счет вложения инвестиций в земли сельскохозяйственного назначения;

– финансовые рычаги, определяемые в отношении объемов сельскохозяйственного производства (продукции), полученной с использованием земель сельскохозяйственного назначения; рентабельности видов сельскохозяйственной деятельности; и др.;

– рычаги процесса реализации сельскохозяйственной продукции и др.

При осуществлении внутреннего аудита с целью выявления рисков по бизнес-процессам важно определение критических точек, в которых возникают проблемы, мешающие нормальному функционированию бизнес-процесса. Покажем это на примере подпроцесса основного бизнес-процесса БПОД-01.01 – подпроцесс основного бизнес-процесса "Приобретение земельного участка "... на торгах".

Критическими точками этого подпроцесса следует выделить ряд элементов технологической схемы участия в торгах, представленной на рисунке 5. Этими точками будут являться:

- 1) Определение необходимых земельных участков и имущества;
- 2) Заполнение заявки на участие в имущественном и земельном аукционах;
- 3) Участие в имущественном и земельном аукционах;
- 4) После аукционный обмен земельными участками и имуществом;
- 5) Оформление документов на земельные участки.

Исследование ряда сделок по участию в торгах с целью приобретения земельных участков аграрными организациями Республики Татарстан (9 сделок, из них 4 сделки в ООО "СХП имени Рахимова" и 5 сделок в ОАО "СХП Кошцаковский") позволило нам на основе проведенного анкетирования дать балльную оценку критических точек подпроцесса "Приобретение земельного участка "... на торгах" (рисунок 1).

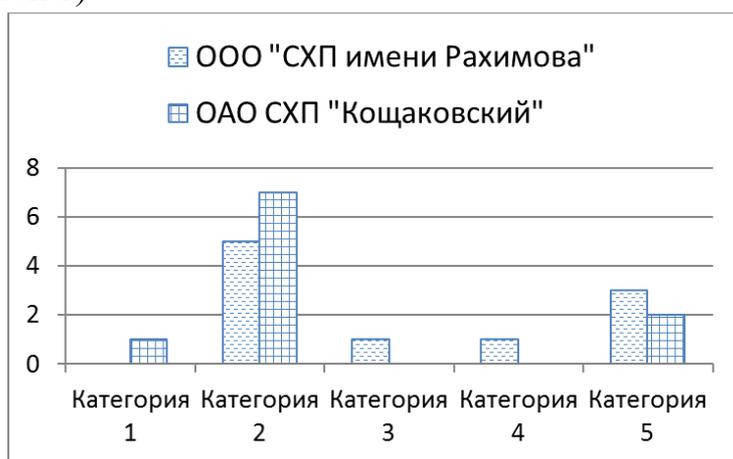


Рисунок 1. Критические случаи бизнес-процесса "Приобретение земельных участков на торгах"

Эффективным методом при контроле и выяснении причин неправильного исполнения бизнес - процесса в аграрной организации может служить метод Парето. Кривая Парето (диаграмма Парето) — графическое отражение закона Парето, кумулятивной зависимости распределения определённых ресурсов или

результатов от большой совокупности (выборки) причин, например, от количества и активности участников и т.д.

**Построение и изучения диаграммы позволит усовершенствовать бизнес - процесс при выявлении доли затрат, приходящийся на устранение причин низкого уровня исполнения бизнес - процесса. Обычно для информативности диаграммы создается кумулятивная кривая, причины возникновения отклонений в совершении бизнес - процесса располагают по убыванию степени важности слева направо (рисунок 2).**



Доли убытка от несостоявшихся сделок можно отобразить по оси Y, по оси X указать причины их возникновения.

Важно определить в процессе контроля, эффективен ли осуществляемый бизнес - процесс. Эффективность выступает как индикатор развития организации, потому необходима ее оценка. Процессный подход к определению эффективности деятельности строительной организации заключается в получении адекватной информации о процессах, происходящих в корпоративной структуре.

К количественным показателям эффективности бизнес - процессов относятся:

1. Сложность. Данный показатель показывает, насколько сложна иерархическая структура бизнес-процессов. Он рассчитывается делением количества уровней декомпозиции модели процессов на сумму экземпляров процессов.

2. Процессность. Данный показатель отражает бизнес-процесс как процессный или проблемный. Он находится как отношение количества «разрывов» (отсутствие между экземплярами бизнес-процесса причинно-следственной связи) в бизнес-процессах к сумме классов процессов. Если коэффициент показывает, что модель приобретает процессный характер, то можно считать, что все экземпляры модели связаны между собой причинно-следственной связью и горизонтально интегрированы.

3. Контролируемость. На основании данного показателя можно судить об эффективности управления собственниками, принадлежащими и управляемыми

ми бизнес-процессами. Он находится делением количества классов бизнес-процесса на количество собственников бизнес-процесса.

4. Ресурсоемкость. Данный показатель показывает, насколько эффективно используются ресурсы в конкретном бизнес-процессе. Он рассчитывается как отношение: в числителе – количество используемых ресурсов, в знаменателе – количество результатов экземпляров бизнес-процессов.

5. Регулируемость. На основе данного показателя можно судить является ли исследуемый бизнес-процесс регулируемым или нерегулируемым нормативными документами, т.е. об уровне его регламентации. Он рассчитывается делением количества имеющихся регламентной документации к количеству классов бизнес-процессов.

В таблице 1 представлены охарактеризованные выше показатели, с демонстрацией их расчетов и нормативными значениями коэффициентов.

**Таблица 1. Показатели эффективности бизнес-процесса, их расчет и значения**

Показатели эффективности бизнес-процессов	Вид коэффициента	Формулы расчета коэффициентов	Значение коэффициента
Сложность	ксл	$k_{сл} = \frac{\sum Пур}{\sum Пэкз}$	$k_{сл} \leq 0,66$
Процессность	кпр	$k_{пр} = \frac{\sum Праз}{\sum Пкп}$	$k_{пр} < 1$
Контролируемость	котв	$k_{отв} = \frac{\sum Пкп}{СП}$	$k_{отв} = 1$
Ресурсоемкость	кр	$k_{р} = \frac{Р}{\sum Пвых}$	$k_{р} < 1$
Регулируемость	крег	$k_{рег} = \frac{\sum Прег}{\sum Пкп}$	$k_{рег} \geq 1$

Сумма показателей бизнес-процессов должна соответствовать следующему нормативу:  $1 \leq \sum k_i < 2,86$ . При значении суммы коэффициентов равной или более 1 можно полагать, что анализируемый бизнес-процесс эффективен. При значении суммы коэффициентов больше 2,8 налицо не эффективная модель бизнес-процесса.

В таблице 2 продемонстрированы характеристики показателей в зависимости от значения суммы коэффициентов. Выбор методического инструментария внутреннего аудита для данного бизнес-процесса зависит от цели, ради которой проводится контроль, то есть для выгодного приобретения земельного участка на торгах. Одной из основных целей внутреннего аудита является оценка бизнес-процесса с точки зрения его эффективности, рациональности и соответствия стратегии деятельности аграрной организации. Полученная в результате расчета система показатели подлежит корректировке, если этого будут требовать аналогичные бизнес-процессы.

**Таблица 2 - Характеристика показателей эффективности бизнес-процессов**

Показатели эффективности бизнес-процессов	$\Sigma k_1 \geq 1$	$\Sigma k_1 > 2,86$
Сложность	Если значение $k_{сл} \leq 0,01$ , то в этом случае бизнес-процесс считается сложным	Если значение $k_{сл} \geq 0,66$ , то в этом случае бизнес-процесс считается несложным.
Процессность	При минимальном значении $k_{пр}$ (0,5) модель бизнес-процессов следует считать процессной	При максимальном допустимом значении $k_{пр}$ (0,99) модель бизнес-процессов следует считать не процессной, а проблемной (число «разрывов» в классах бизнес-процесса превышает допустимую норму)
Контролируемость	В случае, когда сумма собственных процессов равна сумме классов бизнес-процессов ( $k_{отв}=1$ ) — процесс контролируемый. В данном случае $k_{отв} < 1$ , что характеризуется пониженной контролируемостью процесса	В этом случае, сумма собственных процессов равна сумме классов бизнес-процессов ( $k_{отв}=1$ ) — процесс контролируемый.
Ресурсоемкость	Чем ниже значение коэффициента, тем выше значение эффективности использования ресурсов в бизнес-процессе. В данном случае — ресурсоемкость низкая.	Чем ниже значение коэффициента, тем выше значение эффективности использования ресурсов в бизнес-процессе. В данном случае — ресурсоемкость высокая ( $k_{р}=1$ )
Регулируемость	В данном варианте представлен низкий показатель регулируемости бизнес-процесса — $k_{рег} < 1$	В данном варианте представлен высокий показатель регулируемости бизнес-процесса — $k_{рег} = 1$

Представленный методический подход, на наш взгляд, может способствовать принятию эффективных управленческих решений по каждому бизнес-процессу основной деятельности, связанной с движением, эксплуатацией и капитальным улучшением земель сельскохозяйственного назначения.

## ОСНОВНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ АУДИТА КРЕДИТОВ И ЗАЙМОВ

*Клычова Г.С.  
д.э.н., профессор,  
Закирова А.Р.  
д.э.н., доцент,  
ФГБОУ ВПО «Казанский  
государственный аграрный университет»*

Займы и кредиты являются одним из источников финансирования производственно-финансовой деятельности сельскохозяйственных организаций и играют важную роль в обеспечении ее коммерческой деятельности.

В процессе аудита кредитов и займов необходимо придерживаться определенной последовательности:

— изучение соответствующих положений учетной политики, касающихся

аудируемого участка;

—изучение структуры заемного капитала предприятия;

—анализ состава кредитов и займов;

—оценка степени надежности системы внутреннего контроля операций с заемными средствами. С этой целью можно применять тестирование систем бухгалтерского учета и контроля операций по кредитам и займам. В процессе тестирования изучаются документы, проводятся опросы (беседы с ответственным исполнителем) или получение письменных ответов на поставленные вопросы.

Также аудитору необходимо провести следующие аудиторские процедуры.

1. Проверить соответствие начальных сальдо счетов бухгалтерского учета конечным сальдо предыдущего отчетного периода.

2. Сверить выписки банка с соответствующими синтетическими счетами с целью:

—проверки правильности подсчетов и арифметических действий;

—сверки имеющихся данных с соответствующими первичными документами.

3. На основании аналитических данных проверить:

—правильность подсчетов и арифметических действий;

—сверить данные с условиями договоров на предоставление кредитов и займов;

—проверить правильность пересчета валютных операций.

4. На основании новых договоров на предоставление кредитов:

—сверить отдельные детали договоров с аналитическими данными по учету кредитов банков;

—проверить поступление средств.

5. На основании первичных документов проверить расходы, связанные с получением заемных средств.

6. Выборочно проверить платежи по погашению кредитов и займов:

—сверить платежи с данными соответствующего договора по предоставлению кредита и (или) займа;

—проверить сроки погашения кредитов и (или) займов на основании договоров.

7. Сверить остатки по выпискам банков на конец отчетного года.

8. Изучить условия кредитования (процентные ставки), выделить кредиты, выданные под процентные ставки выше средних, сложившихся на момент кредитования.

9. Проследить случаи просрочки кредитных обязательств, изучить (при их наличии) штрафные санкции по просроченным платежам.

10. Проверить наличие кредитов и займов, предоставленных на специальных условиях, а также соблюдение этих условий.

В случае выявления отклонений объяснить и провести анализ неожиданных и необычных отношений между взаимосвязанными показателями отчетного, предыдущего года и плановыми показателями для:

—размера кредита;

—условий предоставления новых кредитов;

- расходов по оплате процентов за предоставленные кредиты и займы;
- разграничения платежей по процентам за кредиты между смежными отчетными периодами.

В процессе аудита необходимо учитывать, что регулирование вопросов правового обеспечения операций с кредитами и займами осуществляется Гражданским кодексом РФ (глава 42 «Заем и кредит»).

Согласно Гражданского кодекса РФ по договору займа одной стороной (заимодавцем) передаются в собственность другой стороне (заемщику) денежные или иные средства, которые определены родовыми признаками, а заемщик обязуется вернуть заимодавцу аналогичную сумму денег (сумму займа) или равное количество других полученных им вещей того же рода и качества (п. 1 ст. 807 ГК РФ).

В соответствии с нормами, которые изложены в статье 808 ГК РФ, договоры займа между юридическими лицами должны заключаться в письменной форме. Заимодавец может получать с заемщика проценты на сумму займа в размерах и в порядке, определенных договором (ст. 809 ГК РФ). Заемщик обязан возратить заимодавцу полученную сумму займа в срок и в порядке, предусмотренные договором (ст. 810 ГК РФ).

Согласно п. 1 ст. 819 ГК РФ по кредитному договору банк или иная кредитная организация (кредитор) обязуется предоставить денежные средства (кредит) заемщику в размере и на условиях, предусмотренных договором, а заемщик обязуется возратить полученную денежную сумму и уплатить проценты на нее. Кредитный договор, как и договор займа, должен быть заключен в письменной форме.

В ходе проверки аудитор должен учитывать, что согласно п. 2 ПБУ 15/2008 основная сумма обязательства по полученному займу (кредиту) отражается в бухгалтерском учете как кредиторская задолженность в сумме, указанной в договоре.

Расходы по займам (кредитам) отражаются в бухгалтерском учете обособленно от основной суммы долга. Соответственно к счетам 66 и 67 необходимо открыть субсчета для учета расходов по кредитам и займам. Согласно требованиям п. 3 ПБУ 15/2008 расходы организации по займам (кредитам) разделены на два вида: проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору); дополнительные расходы по займам.

Перечень дополнительных расходов устанавливается п. 3 ПБУ 15/2008 ими являются: суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги; суммы, уплачиваемые за экспертизу договора займа (кредитного договора); иные расходы, непосредственно связанные с получением займов (кредитов). Перечень иных дополнительных расходов на получение кредита (займа) является открытым.

Проверяя расходы по полученным займам и кредитам, следует иметь в виду, что они признаются прочими расходами того отчетного периода, в котором они произведены, и отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в том отчетном периоде, к которому они относятся (п.п. 6, 7 ПБУ 15/2008, п. 18 ПБУ 10/99).

Порядок бухгалтерского учета процентов определен в ПБУ 15/2008 и зависит от того, на какие цели организация-заемщик использует полученные заемные средства.

Кроме того, аудитору необходимо учитывать, что в соответствии п.8 ПБУ 15/2008 проценты, которые причитаются к оплате займодавцу (кредитору), необходимо включать в стоимость инвестиционного актива или в состав прочих расходов равными долями, как правило, в независимости от условий предоставления займа (кредита).

**При использовании полученных заемных средств организацией при приобретении и (или) строительстве инвестиционных активов, проценты по ним необходимо включать в стоимость этих активов и погашать путем начисления амортизации.**

Инвестиционным активом является объект имущества, при подготовке которого к предполагаемому использованию необходимо длительное время и существенные расходы (объекты незавершенного производства и незавершенного строительства, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету заемщиком и (или) заказчиком (инвестором, покупателем) в качестве основных средств (включая земельные участки), нематериальных активов или иных внеоборотных активов).

Кроме того следует учитывать, что включение процентов по получаемым займам (кредитам) в стоимость инвестиционного актива прекращается на более раннюю из двух дат:

1) с первого числа того месяца, который следует за месяцем прекращения приобретения, сооружения и (или) изготовления инвестиционного актива (п. 12 ПБУ 15/2008);

2) с первого числа того месяца, который следует за месяцем начала использования инвестиционного актива (если фактическая эксплуатация инвестиционного актива началась до завершения работ по его приобретению, сооружению и (или) изготовлению) (п. 13 ПБУ 15/2008).

После этой даты проценты по полученным заемным средствам включаются в состав прочих расходов организации-заемщика.

**Аудитору следует учитывать и то, что если получаемые заемные средства используют на иные цели, которые не связаны с приобретением инвестиционного актива, проценты по займам (кредитам) следует включать в состав прочих расходов организации (п. 7 ПБУ 15/2008).**

Данное правило применимо к любым заемным средствам в независимости от того, на какие цели они используются (выплату зарплаты, уплату налогов, приобретение основных средств, материалов, товаров и т.д.).

Дополнительные расходы по займам могут включаться равномерно в состав прочих расходов в течение срока займа (кредитного договора) (п. 8 ПБУ 15/2008).

## АУДИТ ПРОГНОЗНОЙ ОТЧЕТНОСТИ: ПРОБЛЕМА СБОРА АУДИТОРСКИХ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ

*Клычова Г.С.*

*д.э.н., профессор,*

*Закирова А.Р.*

*д.э.н., доцент, ФГБОУ ВПО «Казанский  
государственный аграрный университет»*

Прогнозная финансовая отчетность при проверке предоставляет не только информацию о будущем финансовом состоянии предприятия, а так же о будущем наличии финансовых результатов организации, но и о будущем движении денежных средств аудируемого лица или о будущей финансово-хозяйственной деятельности предприятия и его отдельной стороне. Данная информация подготавливается на основании допущений, в которых описываются разные события и предпринятые к ним руководством аудируемого лица обусловленные действия.

Таким образом, при проверке качества прогноза финансового положения экономического субъекта, предприятие может воспользоваться услугами аудиторских организаций, если в их составе будут квалифицированные специалисты по данному направлению.

Тем не менее, аудит прогнозной отчетности аудируемого лица – сопутствующая аудиту услуга, которая оказывается аудиторами наравне при проверке бухгалтерской отчетности аудируемого лица.

Однако аудиторам нельзя проводить проверку прогнозной отчетности, если они оказывали аудируемому лицу сопутствующую услугу по сбору необходимой прогнозной информации. Прогнозная информация подготавливается в виде одновариантного или многовариантного прогноза. Так основой одновариантного прогноза являются допущения, которые отражают разные события и будущие предпринятые руководством аудируемого лица действия к этим событиям.

Прогнозная отчетность подготавливается, во-первых, для внутренних управленческих нужд. Такие как оценка величины определенных финансовых вложений организаций. Во-вторых, данная отчетность предоставляется третьим лицам. Среди них можно выделить потенциальных инвесторов, кредиторов и других.

Тем не менее, прогнозная информация, ориентируясь на цели подготовки, предоставляется в виде отдельных показателей или же на основании стандартных форм бухгалтерской отчетности.

Известно, что руководство аудируемого лица ответственно за содержание и качество прогнозной информации, а аудиторы несут ответственность по выражению мнений об аудите прогнозной информации.

Значит, проверку прогнозной отчетности аудиторы проводят с целью установления:

- Использование допущений при подготовке прогнозной отчетности, а именно, надежность при составлении прогнозной информации, ее реальность, но и потенциал использовать информацию при подготовке этой отчетности;

- Правильного сбора необходимой информации для отчетности в соответствии с использованными допущениями;

- Соответствия информации при предоставлении прогнозной отчетности.

Исходя из того, что основой прогнозной отчетности являются разнообразные события и определенные действия, которые произойдут в будущем, задачей аудиторов не является формулирование мнения о будущих достигнутых прогнозируемых результатах экономического субъекта. Однако если аудиторы будут хорошо осведомлены о данных финансовых результатах организации, то они могут выразить свое мнение об этом.

Аудиторы вправе не проводить проверку прогнозной финансовой отчетности при наличии серьезного сомнения в применении определенных допущений и отсутствии возможностей при использовании прогнозной информации и отчетности для определенных целей аудируемым лицом.

При аудите прогнозной отчетности получают следующие оценки:

- Допущений, которые являются основой при составлении финансовой отчетности;

- Правильности составления прогнозной отчетности;

- Формы прогнозной отчетности и предоставление прогнозной информации.

Аудиторы должны руководствоваться своими профессиональными суждениями для выбора определенных процедур аудита прогнозной отчетности и установления объема проверки.

При определении характера и объема процедур проверки учитывают следующие факторы:

- Вероятность присутствия существенных искажений в прогнозной отчетности;

- Знания аудиторов о финансово-хозяйственном положении аудируемого лица. Данные сведения могли быть получены после оказания услуг в предыдущие годы данному экономическому субъекту;

- Степень применения профессиональных суждений для подготовки прогнозной отчетности, а также использование других факторов.

Аудиторам рекомендуется рассматривать при определении вероятности присутствия в прогнозной отчетности определенных существенных искажений следующее:

- Наличие особенностей при подготовке прогнозной отчетности;

- Существование различных замечаний и ограничений в аудиторском заключении при проверке бухгалтерской отчетности аудируемого лица за предыдущие годы;

- Допустимость применения информации бухгалтерской отчетности аудируемого лица за предыдущие годы.

Для ознакомления с особенностями процесса подготовки прогнозной отчетности, аудиторам необходимо обращать внимание на следующее:

- Квалификацию работников, которые несут ответственность за сбор прогнозной информации и подготовку прогнозной отчетности;
- Систему внутреннего контроля при подготовке прогнозной отчетности;
- Разнообразные рабочие документы, которые составляют в ходе подготовки прогнозной отчетности и сбора прогнозных данных;
- Методы подготовки прогнозной отчетности;
- Применяемые методы оценки данных и отбор допущений;
- Присутствие причин отклонений фактических сведений о положении аудируемого лица от сведений прогнозной отчетности, которая была подготовлена в предыдущие годы;
- Наличие других сведений при сборе прогнозной финансовой информации и подготовки прогнозной отчетности.

Следовательно, аудиторы должны использовать такие процедуры при аудите правильности подготовки прогнозной отчетности, как проведение выборочных расчетов прогнозируемых показателей отчетности, определение оценки непротиворечивости данных отчетности, а так же наличие в основе расчетов одних и тех же допущений и другие процедуры.

Аудиторам необходимо обратить внимание на такие показатели, при искажении которых происходит существенное изменение прогнозируемых результатов проверки. Таким образом, если аудиторы выявят определенные существенные искажения в расчетах отчетности, им необходимо провести оценку данного влияния искажений на правильное определение прогнозируемых результатов деятельности аудируемого лица в отчетности.

При проверке фактической информации в прогнозной отчетности, которая приводится как часть прогнозной информации, аудиторам необходимо анализировать степень проверяемой фактической информации и определить использование определенных процедур при составлении данной прогнозной отчетности, а так же правильность их использования в будущем.

Таким образом, аудиторам следует взять от аудируемого лица письменное разъяснение по поводу целей употребления информации из прогнозной отчетности и использования допущений, которые лежат в основе прогнозной отчетности. Значит, такие письменные разъяснения руководителей аудируемого лица подтверждают ответственность данных руководителей за содержание прогнозной отчетности и ее показателей.

Следовательно, информация прогнозной отчетности считается адекватной, если:

- Информация отражена отчетливо и беспристрастно;
- Допущения и их реальность раскрываются в пояснении к прогнозной отчетности;
- Учетная политика аудируемого лица в отношении прогнозных показателей раскрывается в пояснении к прогнозной отчетности;

- Изменение учетной политики в отношении прогнозных показателей при сравнении с предшествующим периодом, выявление причин данных изменений, а так же отражение влияния на информацию прогнозной отчетности, которая раскрывается в пояснении к ней;

- Прогнозная отчетность включает не только дату ее подготовки, но и письменное разъяснение руководителей аудируемого лица подтверждающее применение допущений на данную дату.

Исходя из вышеизложенного, аудиторам необходимо углубленно рассматривать все аспекты при проверке прогнозной отчетности, подробным образом анализировать показатели прогнозной информации, что позволит расширить диапазон проверки, исключить неверные доказательства и обеспечить необходимой информацией.

## **СОЗДАНИЕ И СТРОИТЕЛЬСТВО ПРОМЫШЛЕННЫХ ПАРКОВ**

*Кузнецова С.Н., Уточкина И.А.  
к.э.н., доц., Нижегородский государственный  
педагогический университет им. К. Минина,  
студентка группы ЭО-11, Нижегородский  
государственный педагогический университет  
им. К. Минина*

Под промышленным парком (ПП) целесообразно понимать – договорную межфирменную производственную сеть малых и средних хозяйствующих резидентов ПП, расположенных на специально созданной и управляемой промышленной зоне с единой инженерной инфраструктурой и технологически связанных с крупным интегратором ПП, осуществляющим разработку и производство конечной продукции [1].

Для расчетов создания и строительства ПП включают перечень расходов:

- стоимость проектирования и строительства ПП с учетом проектирования;
- стоимость концепции;
- стоимость земельного участка;
- затраты на функционирование ПП в течение 3-х лет;
- затраты на продвижение площадки в течение 3-х лет;
- затраты на получение исходно-разрешительной документации и перевод земли в категорию промышленности;
- внешне площадочная инфраструктура;
- внутримплощадочная инфраструктура;
- электроэнергия.

Таблица 1 - Общая стоимость строительства ПП, с учетом проектирования

га	10	50	100	150	200	500	1000	2000
Млн. р.	206,7	477,7	715,2	1154,0	1484,5	2972,3	5349,7	9949,0
Млн. р./га.	20,7	9,6	7,2	7,7	7,4	5,9	5,3	5,0

Тенденции создания ПП:

- снижение удельных затрат при увеличении площади парка;
- колебание стоимости строительства и проектирования в пределах 5-20 млн. рублей на 1 гектар площади;
- увеличение доли затрат на технологическое присоединение к электро-энергии при увеличении размеров площади парка (для парка в 2000 гектар доля затрат достигает 45%);
- доля затрат на строительство в общих затратах на создание парка составляет в зависимости от размера парка 80-89%;

Многофакторность условий, учитываемая при создании ПП, формирует основную логику создания инвестиционного проекта. Методика прединвестиционного этапа подразделена на три этапа:

- создание бизнес-кейса проекта, выбор места осуществления проекта и проведение первичных исследований;
- разработка концепции ПП;
- окончательная подготовка и оформление инвестиционного проекта [4].

Методический подход к созданию ПП представляет собой последовательность действий и совокупность используемых инструментов, направленных на реализацию таких инвестиционных проектов.

Для реализации одного из самых важных принципов создания ПП - соблюдения отраслевых приоритетов промышленного развития, в качестве инициатора таких проектов целесообразно рассматривать органы власти. Это позволит наиболее полно учитывать цели и интересы, связанные с развитием экономики субъектов РФ. На принятие решений о создании ПП и определении его целей и отраслевого профиля, следует учитывать также факторы внешней и внутренней среды.

В качестве ключевого решения при создании ПП является определение пула компаний – интеграторов. В качестве претендентов на такой статус следует рассматривать в первую очередь крупные градообразующие промышленные предприятия, которые имеют настоятельную потребность в формировании сети поставщиков конкурентоспособных компонентов, необходимых для производства конечной продукции [5].

В связи необходимостью крупных инвестиций в создание ПП такие проекты представляется целесообразным осуществлять в рамках механизма государственно-частного партнерства и с привлечением долгосрочных коммерческих кредитов. При этом региональные власти осуществляют инвестиции в виде выделения земельных участков, разработки проектной документации и обеспечения инженерной и транспортной инфраструктуры на территории ПП. В качестве частного инвестора целесообразно рассматривать промышленные предприятия-интеграторы.

Функции управления инфраструктурой промышленных парков следует делегировать специально созданной региональными органами власти управляющей компании. Эффективность функционирования ПП следует осуществлять на основе непрерывного мониторинга (рисунок 1).

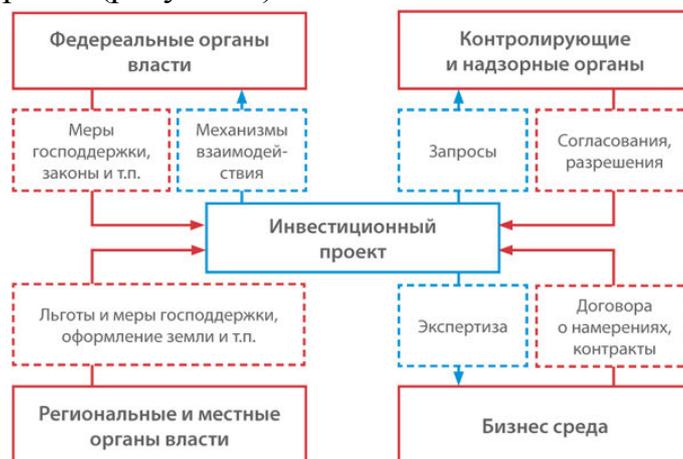


Рисунок 1 – Взаимодействие с внешней средой при подготовке инвестиционного проекта [2]

В то же время эффективная реализация данных проектов требует господдержки в виде вложений в инфраструктуру, что позволит осуществить максимальный сценарий – 465 млрд. рублей выручки к 2016 г.

При отсутствии господдержки по инфраструктуре ряд проектов придется отложить, ряд проектов не выйдет к 2016 году на полную мощность – снижение потенциала выручки и инвестиций на 15% с соответствующим бюджетным эффектом (рисунок 2).

Данные проекты позволят машиностроительному и химическому комплексу эффективно адаптироваться к условиям функционирования предприятий в рамках ВТО, обеспечить их конкурентоспособность и обеспечить благоприятный инвестиционный климат.

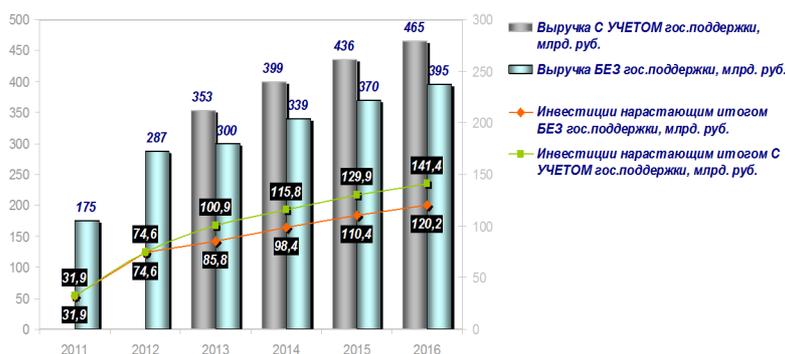


Рисунок 2- Варианты осуществления инвестиционных проектов развития ПП [3]

В качестве направлений оценки эффективности функционирования ПП, кроме показателей экономической эффективности, которые используются в методике мониторинга, следует рассматривать следующие направления:

- бюджетный эффект: увеличение совокупных налоговых поступлений и неналоговых отчислений в бюджеты различных уровней;
- социальный эффект: развитие социальной инфраструктуры в градообразующих районах ПП, снижение уровня безработицы, улучшение материального благосостояния сотрудников предприятий – резидентов ПП.

### **Список литературы:**

1. Автореферат «Развитие организационно-экономического механизма формирования промышленных парков» / С.Н. Кузнецова - г. Иваново, ИвГУ, 2013. – 24 с.
2. Кузнецов В.П. Теоретические аспекты развития организационно-экономического механизма формирования промышленных парков/В.П. Кузнецов, С.Н. Кузнецова, Д.Н. Лапаев.- Казань: Изд-во «Познание» Института экономики, управления и права, 2014.-148 с.
3. Кузнецова, С.Н. Роль прикладных экономико-математических исследований / С. Н. Кузнецова // Математика и математическое моделирование: сб. мат-лов VI всерос. молодежной научно-инновационной школы, Саров, 17-20 апреля 2012 г. – СарФТИ НИЯУ МИФИ, г. Саров – С. 312-316. (0,25 п. л.).
4. Кузнецова, С.Н. Анализ факторов создания и функционирования промышленных парков / С. Н. Кузнецова // Многоуровневое общественное воспроизводство: вопросы теории и практики: сб. науч. тр. / под ред. Б. Д. Бабаева, Е. Е. Николаевой, Н. А. Амосовой. – Иваново: Иван.гос. ун-т, 2012. Вып. 3 (19) - С. 232-242 (0,8 п.л.).
5. Методические аспекты государственного и корпоративного управления: монография /Д.Н. Лапаев, В.П. Кузнецов, Г.А. Морозова; Ниж.гос.техн.ун-т им. Р.Е. Алексеева. – Нижний Новгород, 2013 – 255 с.

## **ОЦЕНКА НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ ОРГАНИЗАЦИЙ ПРОМЫШЛЕННОСТИ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ КАК ОБЪЕКТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА: СОСТОЯНИЕ И РАЗВИТИЕ**

*Налецкая Т. Н.  
к.э.н., ассистент кафедры  
бухгалтерского учета,  
анализа и аудита в промышленности БГЭУ, Минск*

В настоящее время наука и инновации являются одним из основных факторов социально-экономического развития экономики любой страны мира. Не является исключением и экономика Республики Беларусь. Активное внедрение инноваций технологического и организационного характера на различных уровнях хозяйствования, развитие рынка IT-технологий, привели к тому, что в современных условиях формирование полной информации о хозяйственных процессах организации промышленности практически невозможно без обеспе-

чения достоверной информации о принадлежащих ей нематериальных активах. При этом следует отметить наличие ряда дискуссионных моментов в области бухгалтерского учета нематериальных активов, в частности в области их оценки, чем и обуславливается высокая актуальность темы данной статьи.

К основным причинам, которые обуславливают возникновение проблем связанных с оценкой и бухгалтерским учетом нематериальных активов, можно отнести следующее:

- сравнительная непродолжительность применения, как в отечественной, так и в зарубежной практике, рассматриваемого объекта бухгалтерского учета, что влечет за собой не полную проработку всех проблемных моментов;

- специфические особенности данного вида активов организации, в частности, отсутствие как вещественно-натуральной формы, так и взаимосвязи между затратами на создание (приобретение) нематериального актива и экономическим эффектом, получаемым от его использования. Это приводит к проблемам идентификации рассматриваемого объекта бухгалтерского учета, а также применения затратного метода при отражении его стоимости в бухгалтерской отчетности с точки зрения полезности и полноты информации представляемой внешним пользователям, в том числе потенциальным инвесторам;

- нематериальные активы, в первую очередь инновационного характера, часто не имеют близких по характеристикам продуктов, а тем более аналогов, что приводит к невозможности определения их текущей рыночной стоимости исходя из цен сложившихся на активном рынке.

Как отмечено выше, нематериальные активы являются достаточно «молодым» объектом бухгалтерского учета. Счета бухгалтерского учета, предназначенные для обобщения информации о наличии, движении и износе нематериальных активов, принадлежащих предприятию на правах собственности были введены в практику организаций промышленности Республики Беларусь лишь в 1991 году в связи с утверждением Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и инструкции по его применению [1]. Инструкция же, посвященная вопросам оценки и учета нематериальных активов была принята Министерством финансов Республик Беларусь лишь в декабре 2001 года [2], и вступила в силу с 1 января 2002 года. В настоящее время, инструкцию по бухгалтерскому учету нематериальных активов 2001 года сменила Инструкция по бухгалтерскому учету нематериальных активов, утвержденная Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.04.2012 г. №26 (в редакции постановления Министерства финансов от 31.05.2013 № 35) (Далее – Инструкция № 26).

Возможно, именно ввиду недавнего выделения нематериальных активов в качестве самостоятельного объекта бухгалтерского учета вопросы их оценки остаются во многом дискуссионными и непроработанными. В частности, следует отметить смешение подходов к оценке нематериальных активов организации при их первоначальном признании.

В соответствии с Законом Республики Беларусь О бухгалтерском учете и отчетности активы принимаются к бухгалтерскому учету «по первоначальной стоимости» [4]. В соответствии с Инструкцией № 26 выбор первоначальной

оценки нематериального актива зависит от варианта его поступления в организацию.

В соответствии с пунктом 13 названной инструкции первоначальная стоимость может определяться:

- в сумме фактических затрат на приобретение нематериальных активов, приобретаемых за плату или создаваемых организацией;

- на основании заключений об их оценке, проведенной лицами, осуществляющими оценочную деятельность, в части нематериальных активов, внесенных собственником имущества (учредителями, участниками) в счет вклада в уставный фонд организации;

- исходя из текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету нематериальных активов безвозмездно полученных от других лиц;

- исходя из учетной стоимости отгруженных товаров или иных активов при принятии к учету нематериальных активов, полученных при исполнении товарообменных операций;

- на основании документов, подтверждающих стоимость аналогичных активов (прейскурантов, каталогов и других), или заключений об их оценке, проведенной лицами, осуществляющими оценочную деятельность по нематериальным активам, выявленным в результате инвентаризации.

Сопоставив приведенный в Инструкции № 26 перечень вариантов первоначальной оценки нематериальных активов с подходами и методами, представленными в Международном руководстве по оценке 4 Оценка стоимости нематериальных активов (Далее – МР 4) [5, 56-61] можно сделать вывод, что при создании или приобретении нематериального актива применяется затратный метод.

При этом имеет значение приобретается нематериальный актив за плату, или путем осуществления товарообменной операции. В случае, если нематериальный актив получен организацией в обмен на иные ценности (материальные или нематериальные) стоимость принимается равной стоимости передаваемого актива, что соответствует сравнительному (рыночному) подходу.

Одновременно, при получении нематериального актива в качестве вклада в уставный капитал организации, его безвозмездной передаче или выявления излишков при инвентаризации может применяться любой вариант определения первоначальной стоимости, применяемый лицами, осуществляющими оценочную деятельность. Следует отметить, что приоритет при этом отдается сравнительному (рыночному) подходу.

Рассмотрим несколько подробнее отдельные методы, представленные в МР 4, с точки зрения целесообразности их применимости при отражении информации о нематериальных активах в бухгалтерском учете и отчетности организации.

Затратный подход предполагает установление величины затрат понесенных на приобретение нематериального актива. На основе затратного подхода определяют стоимость воспроизводства объекта нематериальных активов или стоимость замещения объекта нематериальных активов аналогичным по назна-

чению и выполняемым функциям объектом. Использование затратного подхода позволяет оценить текущую величину прошлых и настоящих затрат организации на создание или приобретение объекта нематериальных активов. Именно этот подход чаще всего применяется организациями промышленности при оценке нематериальных активов для их отражения в бухгалтерском учете и отчетности. Главным преимуществом затратного подхода является сравнительная несложность получения исходных данных для расчета стоимости нематериальных активов.

Однако затратный подход имеет и существенные недостатки. В частности, величина затрат понесенная организацией на создание или приобретение нематериального актива не соответствует величине средств необходимых на замещение актива в будущем. Существующие методы оценки нематериальных активов в рамках затратного подхода не позволяют в полной мере учитывать изменение стоимости денежных средств и рыночной конъюнктуры. Величина стоимости нематериальных активов в рамках затратного подхода определяется затратами, которые необходимо понести, чтобы воспроизвести объект оценки. Насколько эти затраты отражают рыночную стоимость, например, товарного знака? Если речь идет об оценке вновь созданного товарного знака, такое отождествление может быть справедливым, но только в случае если расходы произведены недавно. Если же речь идет об оценке уже «раскрученного» знака, то понесенные затраты чаще всего имеют довольно отдаленное отношение к рыночной его стоимости, будь то затраты на рекламу (эффективность которой, как известно, может быть разной) или тем более затраты на регистрацию объекта. Например, цена товарного знака «Coca-Cola», оцененного с использованием затратного подхода, в балансе была бы не 66,7 млрд дол.[6], как ее оценивает «Interbrand» в настоящее время, а всего столько, сколько было потрачено в 1886 г. на регистрацию этого торгового знака.

При использовании затратного подхода не принимаются во внимание ее инфляционные процессы, ни возможность денег приносить доход при условии их разумного инвестирования в альтернативные проекты. Кроме того, можно отметить, что затратный подход близок динамической теории баланса, которой присуще применение оценки активов организации по исторической стоимости, и никак не учитывает требования статической теории баланса и оценке по текущей стоимости, которая легла в основу активно развивающегося на современном этапе подхода оценки имущества организации по справедливой стоимости. Как уже отмечалось, одной из специфических особенностей нематериальных активов является практически полное отсутствие взаимосвязи между затратами на создание (приобретение) нематериального актива и экономическим эффектом, получаемым от его использования. Прикладные исследования по разработке новых медикаментов, внедрению новых материалов и технологий могут приносить гиперприбыли в краткие сроки. Ее более ярким примером являются программные продукты, затраты на создание которых сводятся к оплате труда соответствующих специалистов и расходам на лицензирование, которые не соизмеримы с доходами от использования и предоставления готового программного продукта в пользование заинтересованным организациям и

лицам. Одновременно, фундаментальные исследования требуют намного больших затрат как материальных и трудовых ресурсов, так и времени, а полученные результаты часто начинают приносить доход не напрямую, а после проведения дополнительных прикладных исследований.

С точки зрения внешних пользователей данных сформированных в бухгалтерском учете и отраженных в отчетности организаций, в особенности настоящих и потенциальных инвесторов, более полезна информация не о затратах инвестированных в имущество организации, а о доходах, которые в настоящее время получаются, и могут быть получены в будущем путем использования или реализации активов. Использование затратного подхода предоставление, такой информации не предполагает.

В основе сравнительного (рыночного) подхода лежит утверждение: рациональный инвестор или покупатель не заплатит за конкретный объект нематериальных активов больше той суммы, в которую ему обойдется приобретение другого объекта нематериальных активов с сопоставимой полезностью (сопоставимым качеством). Сравнительный (рыночный) подход к оценке нематериальных активов основывается на установлении стоимости нематериального актива, полученного организацией, исходя из цены, по которой в сходных обстоятельствах приобретаются аналогичные нематериальные активы.

Если при оценке объекта нематериальных активов можно найти достаточное количество аналогов, полученная с помощью данного подхода величина стоимости объекта нематериальных активов будет наиболее точной по сравнению с величинами, определенными другими подходами, т.е. будет иметь минимальную погрешность. В этом состоит главное достоинство сравнительного (рыночного) подхода.

Однако применение сравнительного (рыночного) подхода в существующих условиях затруднено, с одной стороны, из-за отсутствия статистики по передаваемым (используемым) объектам нематериальных активов и, с другой стороны, потому что такие объекты являются практически уникальными. Нематериальные активы чаще всего продаются в составе бизнеса, отдельная же продажа объектов нематериальных активов случается довольно редко. Кроме того, существует ряд объектов, например патенты или права на произведения искусства, к которым весьма сложно подобрать аналоги в прямом смысле этого слова. Конечно, известны случаи, когда тот или иной бизнес покупается ради торговой марки или принадлежащей организации технологии, но чаще всего бывает непросто выделить в стоимости покупки долю, принадлежащую на нематериальный актив.

В международной практике большое распространение приобрел также доходный подход. Суть доходного подхода состоит в том, что нематериальный актив оценивается исходя из того, какой доход он сможет принести в будущем. Доходный подход предполагает использование двух наиболее распространенных методов – метода дисконтированных доходов и метода прямой капитализации.

В качестве показателя доходности и в том, и в другом случае могут быть выбраны либо денежный поток, либо прибыль (до налогообложения или после нее).

Метод дисконтированных доходов, или ожидаемых денежных потоков, означает преобразование по определенным правилам ожидаемых инвестором в будущем доходов в текущую стоимость оцениваемых нематериальных активов. При этом будущими доходами признаются чистый доход инвестора или будущая выручка. Чистый доход – это периодическое поступление денежных доходов от эксплуатации нематериальных активов на протяжении срока владения ими. Будущая выручка – это денежные поступления от продажи нематериальных активов в конце срока владения.

Дисконтирование предполагает корректировку доходов каждого последующего года исходя из определенного коэффициента (коэффициента дисконтирования) с целью оценки в настоящий момент стоимости будущих денежных потоков.

Прямая капитализация является более простой процедурой, чем дисконтирование. Однако применять ее рекомендуется только в тех случаях, когда оцениваемый актив уже используется и приносит стабильный доход или если требуется быстро провести достаточно грубую оценку актива, который предположительно будет давать стабильный доход. Процедура прямой капитализации основывается на том, что для определения рыночной стоимости актива нужно умножить показатель доходности на мультипликатор. Показатели доходности индивидуальны в каждом конкретном случае, а мультипликатор зависит от ставки капитализации, которая рассчитывается исходя из данных фондового рынка.

Применение доходного подхода к оценке нематериальных активов в бухгалтерском учете в настоящее время практически не используется. Это обусловлено тем, что для отечественно практики, как и для большинства национальных систем бухгалтерского учета присущедоминирование принципа консерватизма (осмотрительности), который означает большую готовность к учету расходов и пассивов, чем к учету возможных доходов и активов. Поэтому в бухгалтерском учете, а следовательно, и в бухгалтерской отчетности принято отражать только свершившиеся факты хозяйственной деятельности организации, подтвержденные документально.

В связи с этим для оценки стоимости нематериальных активов и отражения их в балансе применяется затратный подход. Однако учитывая, что использования затратного подхода требуют только основные формы отчетности, информацию о нематериальных активах, оцененных на основе доходного подхода, можно представлять в Примечаниях к отчетности.

Подводя итог, можно сказать, что из трех рассмотренных подходов к оценке нематериальных активов (затратного, сравнительного (рыночного) и доходного) в настоящее время наиболее приемлем затратный в силу его большего соответствия принципам отечественного бухгалтерского учета. Однако целесообразным является дополнительное применение и доходного подхода и рас-

крытие стоимости нематериальных активов для потенциальных инвесторов в примечаниях к бухгалтерской отчетности.

### **Список использованных источников**

1. Приказ Министерства Финансов СССР от 1 ноября 1991 г. № 56 «Об утверждении плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и инструкции по его применению», в редакции письма Минфина Респ. Беларусь от 04.03.1994 № 38 // КонсультантПлюс: Беларусь [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», – Минск, 2014.

2. Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 12 декабря 2001 г. №118 «О бухгалтерском учете основных средств и нематериальных активов», в редакции Постановления Министерства финансов Респ. Беларусь от 29 декабря 2007 г. № 207// КонсультантПлюс: Беларусь [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», – Минск, 2014.

3. Инструкция по бухгалтерскому учету нематериальных активов, утверждена Постановлением Министерства финансов Респ. Беларусь от 30.04.2012 г. №26, в ред. постановления Минфина Респ. Беларусь от 31.05.2013 № 35// КонсультантПлюс: Беларусь [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», – Минск, 2014.

4. Закон Республики Беларусь О бухгалтерском учете и отчетности от 12 июля 2013 г. № 57-3// КонсультантПлюс: Беларусь [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», – Минск, 2014.

5. Международное руководство по оценке 4 Оценка стоимости нематериальных активов // Вопросы оценки, № 3. – 2010. С. 54-67.

6. <http://www.interbrand.com>

## **ПРОБЛЕМЫ СБЛИЖЕНИЯ НАЦИОНАЛЬНЫХ И МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ**

*Фахретдинова Э.Н.*

*к.э.н., доцент*

*ФГБОУ ВПО «Казанский государственный аграрный университет»*

Концептуальные принципы составления отчетности в разных странах существенно отличаются друг от друга. Отчетность, составленная по разным правилам, препятствует проведению серьезного делового анализа и может привести к ошибочным и неоднозначным выводам о результатах деятельности и финансовом положении компаний. Поэтому непереносимым условием качества финансовой отчетности, является ее составление по единой методике учета.

Как известно, существует ряд механизмов сближения национальных и международных стандартов: унификация (исключение альтернативных методов учета хозяйственных операций, событий и обстоятельств); стандартизация (ограниченный набор альтернативных методов для поддержания гибкости бух-

галтерского учета) и гармонизация (увязка различных систем бухгалтерского учёта и отчетности путем введения их в рамки общей классификации, то есть стандартизация формы с сохранением существенных различий).

В нашей стране принят планомерный метод конвергенции МСФО и национальных стандартов финансовой отчетности. Много уже сделано в данном направлении. До 2004 года приняты и переработаны положения по бухгалтерскому учету, что позволило приблизить правила составления финансовой отчетности к требованиям МСФО. К концу 2008 года был утвержден основной комплект российских стандартов на основе МСФО, был осуществлен перевод на МСФО консолидированной финансовой отчетности общественно значимых компаний, а к 2013 году и консолидированной финансовой отчетности других хозяйствующих субъектов. Активно ведется деятельность по распространению сфер применения МСФО [1], разработке методик трансформации отчетности. В то же время, на сегодняшний момент остается достаточно проблем по сближению национальных и международных стандартов финансовой отчетности.

По мнению Н.А. Ярыгиной «преобразования и изменения российской отчетности не возможны до момента пересмотра используемого в России категориального аппарата в соответствии с требованиями МСФО» [4, с. 69]. Существенным является использование в двух системах (русской и МСФО) отличных принципов и базовых понятий. Соглашаясь с данной точкой зрения, следует обозначить следующие проблемы:

1. в русской системе отсутствует документ, в котором были бы сформулированы основные принципы составления финансовой отчетности. В настоящее время часть из них сформулирована в Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу от 1 июля 2004 г. № 180, Федеральном Законе «О бухгалтерском учете» 402-ФЗ, ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» [2, с. 256];

2. в русской системе отсутствует ряд базовых понятий, в том числе таких элементов финансовой отчетности, как активы и обязательства;

3. требуют совершенствования методы оценки элементов финансовой отчетности.

С целью приведения принципов и базовых понятий в соответствии с меняющимися экономическими процессами Советом по стандартам финансовой отчетности была проведена работа по совершенствованию принципов, которая была воплощена в новом документе «Концептуальные основы финансовой отчетности» [3, с. 152]. Это в свою очередь предполагает дальнейшую работу по совершенствованию учетных принципов и методик, используемых в русском законодательстве, с целью дальнейшей гармонизации национальной и международной систем бухгалтерского учёта и отчётности.

## Литература

1. Клычова Г.С. Стандартизация бухгалтерского учета в сельском хозяйстве: монография / Г.С. Клычова, – Казань: изд-во КГУ, 2001г

2. Фахретдинова Э.Н. Пользователи финансовой отчетности с позиции экономической безопасности / Э.Н. Фахретдинова, Е.А. Астраханцева // «Научное обозрение». - 2014 – №9 (1) – С.255-257.

3. Фахретдинова Э.Н. Требования МСФО к качеству финансовой отчетности / Э.Н. Фахретдинова, А.М. Гильмуллина // Актуальные вопросы образования и науки: сборник научных трудов по материалам материалы Международной науч.- практич. Конференции 30 сентября 2014г.: в 11 частях. Часть 8. Тамбов: ООО «Консалтинговая компания «Юком», 2014, С.152-153.

4. Ярыгина Н.А. Аналитический подход к составлению финансовой отчетности / Н.А.Ярыгина // Экономика и управление. – 2012г. – №3 (10). – С.69-72.

## **РАЗВИТИЕ ИННОВАЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В ПОДДЕРЖКУ МАЛОГО И СРЕДНЕГО БИЗНЕСА РЕСПУБЛИКЕ ТАТАРСТАН**

*Хаялеева Ч.С.*

*к.э.н., доцент,*

*Мусташкина Д.А.*

*к.э.н., доцент, ФГБОУ ВПО*

*«Казанский государственный аграрный университет»*

К важнейшим принципам формирования в Республике Татарстан инновационной деятельности относят:

- максимально быстрый выход создаваемых при государственной поддержке субъектов на режим самокупаемости;

- баланс государственных интересов и интересов бизнеса, что достигается формированием при государственной поддержке инфраструктурных элементов республиканской инновационной системы

Продолжается развитие технопарков, промышленных парков и бизнес-инкубаторов, созданных за счёт средств федерального и республиканского бюджетов: создаются новые рабочие места, привлекаются новые резиденты, осуществляется тесная кооперация компаний-резидентов с крупными предприятиями Республики Татарстан.

Успешным примером взаимодействия малого и среднего бизнеса с крупными предприятиями является создание в 2004 году на освобожденных площадях 6 дочернего предприятия ОАО «КАМАЗ» Камского промышленного парка «Мастер» (ОАО «КИП «Мастер») для размещения малых и средних предприятий-производителей.

Суммарно в собственности и управлении ОАО «КИП «Мастер» находится 473,7 тыс. кв. м. производственно-складских помещений и 75 тыс. кв. м. офисных помещений.

В настоящее время общее количество компаний – резидентов КИП «Мастер» - 236 ед., что составляет более 4400 рабочих места.

В рамках реализации государственной программы «Создание в Российской Федерации технопарков в сфере высоких технологий» в Республике Та-

тарстан создан первый технопарк в сфере высоких технологий «ИТ – парк», за счет средств бюджетов Российской Федерации и Республики Татарстан. Стоимость проекта составляет 2,9 млрд. рублей.

Резидентами «ИТ-парка» являются 63 компаний, в том числе 28 – ИТ-резидентов, 9– сервис-резидентов, 26 – резидентов бизнес-инкубатора(17 на территории парка, 9 удаленные резиденты), что составляет более 2181 рабочих мест.

В октябре 2012 г. сдана в эксплуатацию Вторая площадка Казанского технопарка в сфере высоких технологий «ИТ-парк» в г. Набережные Челны, размещены 73 компаний, из них 7 - сервис-резидентов, 30 – ИТ-резидентов, 36 – резидентов бизнес-инкубатора.

Второй площадкой для развития собственного производства малых и средних инновационных высокотехнологичных компаний является Технополис «Химград», в котором базируются предприятия в области химии и переработки полимеров. Стоимость проекта – 1,77 млрд. рублей.

На сегодняшний день резидентами Технополиса «Химград» являются 215 профильных компании. Численность работающих на территории Технополиса «Химград» составляет более 6 508 человек.

Для реализации мероприятия по созданию и обеспечению деятельности Центра кластерного развития (ЦКР) Республики Татарстан в области переработки полимеров Агентством инвестиционного развития Республики Татарстан заключен договор поручения с Технополисом «Химград». В соответствии с данным договором на реализацию данного мероприятия Технополису «Химград» перечислены средства в размере 23,7 млн. рублей, из которых 14 млн. рублей выделено из федерального бюджета в рамках государственной программы поддержки малого и среднего предпринимательства в субъектах Российской Федерации, и 9,7 млн. рублей – из бюджета Республики Татарстан.

Также, в соответствии с концепцией создания ЦКР соисполнителем данного мероприятия ФГБОУ ВПО «КНИТУ» (Казанский научно-исследовательский технологический университет) закуплено специализированное лабораторное и 7 производственно-экспериментальное оборудование на общую сумму порядка 98 млн. рублей.

С целью расширения доступа субъектов малого и среднего предпринимательства к объектам недвижимости путем предоставления помещений в аренду на льготных условиях в Республике Татарстан с 2005 года за счет средств бюджетов Республики Татарстан и Российской Федерации созданы пять бизнес-инкубаторов для субъектов малого предпринимательства: Бизнес-инкубатор «Свияга» г.Казань; Поволжский бизнес-инкубатор лёгкой промышленности г.Казань; Бизнес-инкубатор города Елабуга; Бизнес-инкубатор в г. Набережные Челны; Бизнес-инкубатор города Чистополь

В настоящее время основным вектором работы становится привлечение крупнейших мировых лидеров во всех приоритетных направлениях деятельности в качестве якорных резидентов создаваемых и уже действующих в республике технопарков.

## Литература

1. Программа «Развитие малого и среднего предпринимательства в Республике Татарстан на 2014-2016 годы»
2. Министерство сельского хозяйства и продовольствия Республики Татарстан: официальный сайт [Электронный ресурс].- Режим доступа: <http://agro.tatarstan.ru>
3. Мусташкина Д.А. «Развитие и поддержка малых форм сельского хозяйства» // материалы Международной заочной научно-практической конференции «Наука и образование в XXI веке» Тамбов, 30 сентября 2013 г.
4. Ханнанов М.М. Маркетинг как условие устойчивого развития аграрного рынка / Ханнанов М.М. Хаялеева Ч.С. Мусташкина Д.А. // Вестник Казанского ГАУ №3,(33) 2014 г.
5. <http://www.tatar.ru>

## СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ И ТЕНДЕНЦИИ РАЗВИТИЯ ХЛЕБОПЕКАРНОЙ ОТРАСЛИ

*Эфендиева Г.А.  
К.э.н., доцент кафедры  
Бухгалтерского учета, анализа и аудита  
ФГБОУ ВПО «Кабардино-Балкарский  
Государственный Университет»  
Адамокова А.Х.  
Магистрант 2 года обучения  
направления «Экономика»*

Хлебопекарная промышленность России относится к ведущим пищевым отраслям АПК. Производственная база хлебопекарной промышленности РФ включает в себя более 1500 хлебозаводов и более 5000 предприятий малой мощности и обеспечивает ежегодную выработку около 20 млн. тонн продукции, в том числе около 12,5 млн. тонн производится крупными предприятиями.

Объем розничного рынка продаж хлебобулочных изделий составил в 2013 году свыше 500 млрд. руб. По этому показателю производство хлеба занимает 4-е место среди продовольственных товаров после мясных, молочных продуктов и кондитерских изделий.

В настоящее время развитие хлебопекарной промышленности России сдерживается наличием ряда объективных и субъективных проблем. Начиная с 1992 года, отмечается тенденция снижения объемов производства хлеба, которая продолжается и в последние годы (рисунок 1).

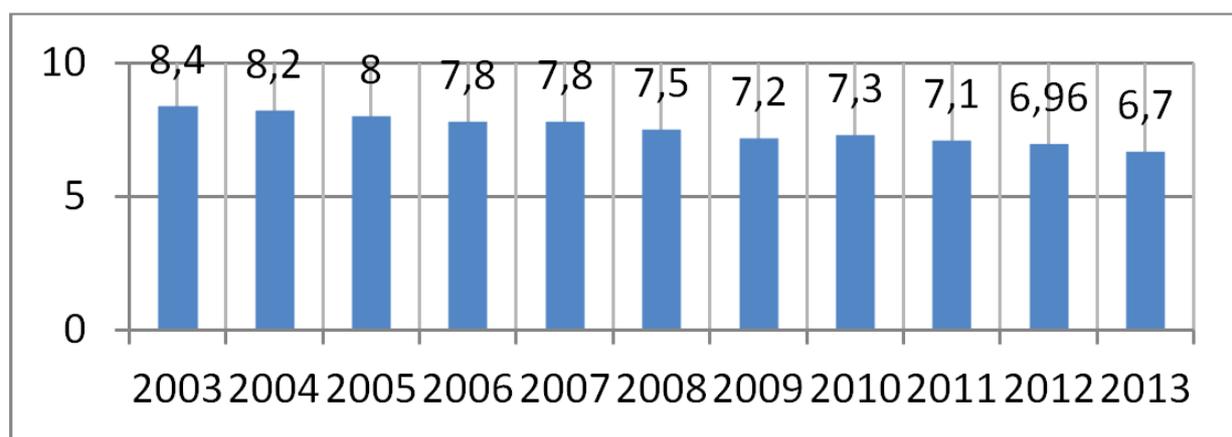


Рисунок 1. Динамика производства хлеба и хлебобулочных изделий в РФ за 2003-2013 гг., млн. т.

Производство хлеба и хлебобулочных изделий в РФ постепенно снижается: в 2003 году было произведено 8,4 млн. т. продукции, или 97,62 % к уровню 2002 года, года. За 2004 год темпы сокращения объемов производства хлеба и хлебобулочных изделий сохранилась, и было освоено лишь 97,62 % от уровня прошлого периода, а выпуск за этот же год составил 8,2 млн. т. В 2005 г. производство хлеба в России снизилось на 2,44 % по сравнению с 2004 годом и составило 8,0 млн. т. Эта тенденция снижения сохранилась и в последующие годы. В 2013 г. производство хлеба и хлебобулочных составило 6,7 млн. т., что на 3,7% ниже предыдущего 2012 года, когда в свою очередь было произведено 6,96 млн. тонн. [1].

Рассматривая потребление хлеба и хлебобулочных изделий на душу населения, можно сделать следующие выводы: в начале 90-х годов оно сохранялось на уровне 120 кг, а в 2001 году составило около 59 кг в пересчете на одного человека в год. Если сравнить среднедушевое потребление хлеба, например, с 1995 годом, когда было произведено и реализовано около 77 кг, то получается, что в 2001 году производство составило лишь 76 % от уровня 1995 года. В 2012 году потребление хлебопродуктов составило 53,6 кг/чел., а объем учтенного статистикой производства на душу населения - 46,6 кг/чел.

По данным Российской гильдии пекарей и кондитеров в 2013 году в отечественном хлебопечении функционировало около 13000 субъектов предпринимательской деятельности, из них около 95% - малые предприятия.

Несмотря на наличие в отрасли ряда предприятий, оснащенных современным оборудованием, в целом состояние основных средств остается неудовлетворительным.

Уровень износа машин и оборудования имеет тенденцию к росту и составляет свыше 55%. На отдельных предприятиях коэффициент износа достигает 80%. Значительная часть основных средств морально и физически устарела. Высокой степенью износа (54%) характеризуются также транспортные средства, что обуславливает постоянный рост транспортных расходов.

Финансовое состояние отрасли не позволяет осуществлять расширенное воспроизводство отрасли. Вследствие чего происходит недостаточное обновление отрасли, и она теряет свою конкурентоспособность [2].

Крупнейшими производителями хлеба и хлебобулочных изделий в России являются ОАО «Хлебный дом», ОАО «Каравай» (Санкт-Петербург), ОАО «Липецкхлебмакаронпром» (г. Липецк), ОАО «Первый хлебокомбинат» (г. Челябинск), ОАО «Хлебозавод №22» (Москва), ОАО «Владимирский хлебокомбинат» (г. Владимир), ЗАО «Хлебокомбинат «Пеко» (Москва), ОАО «Ростовский хлебозавод №1» (г. Ростов-на-Дону), ОАО «Волжский пекарь» (г. Тверь) и ЗАО «Щелковохлеб» (г. Щелково Московской области). Эти предприятия являются лидирующими на рынке на протяжении уже нескольких лет [4].

С точки зрения государственного регулирования рынка, возможно, его разделение на два крупных сегмента: сегмент натурального хлеба и хлебобулочных изделий и сегмент «хлебосодержащего продукта».

Начало этому процессу положила отмена обязательной сертификации продукции. К тому же применение в изготовлении хлеба и хлебобулочных изделий, как и мучных кондитерских изделий ингредиентов-заменителей, комплексных пищевых добавок, эмульгаторов, пекарских порошков, продлителей свежести и срока годности, консервантов, усилителей вкуса, заквасок, улучшителей хлеба и т. п., не осталось без внимания потребителей массовых сортов хлеба и хлебобулочных изделий.

При этом существующий формат государственного регулирования отрасли, нацеленный на поддержание существующего определенного уровня цен на хлеб и хлебобулочные изделия, сужает границы ее возможностей в условиях рыночной экономики. Дифференциация доходов населения достаточно высока, платежеспособный спрос многих категорий граждан позволяет приобретать высококачественную хлебобулочную продукцию по достаточно высоким ценам. Однако производители не могут в полной мере использовать преимущества рыночной экономики, поскольку государственные дотации на хлеб пока еще не направляются целевым образом группам граждан с низкими доходами, которые могли бы сами выбирать хлеб и хлебобулочные изделия по социально-ориентированным ценам, соответствующим их покупательной способности. В таком случае у производителей появилась бы возможность выпускать в массовом порядке продукцию высококачественной натуральной рецептуры по соответствующим ценам, опираясь на существующий спрос, одновременно создавая условия как повышения уровня оплаты труда работников предприятий хлебной отрасли, так и дальнейшему ее развитию.

Дальнейшая динамика цен на хлеб и хлебобулочные изделия зависит от величины объема предложения сырья из зерна урожая 2014 года. Рынок хлеба находится в ожидании роста предложения урожая 2014 года.

В соответствии с данными, представленными на рисунке 2 мы можем наблюдать тенденцию постепенного увеличения цены на хлеб и хлебобулочные изделия. Это может быть прямо связано с ростом инфляции и в следствии увеличении издержек при изготовлении продукции [1].

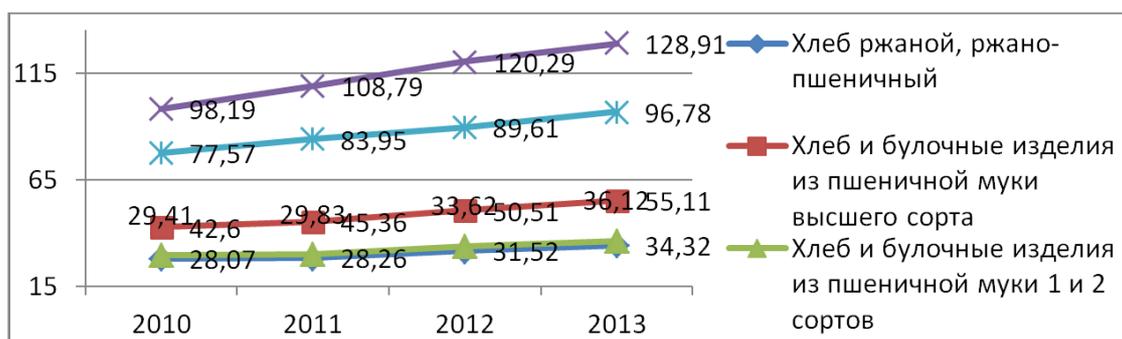


Рисунок 2. Средние потребительские цены на хлеб и хлебобулочные изделия (на конец года; рублей за килограмм)

Хлеб в России подорожал уже в декабре 2014 года на 10%. Производители объясняют это снижением курса рубля к доллару, а это отражает рост цены на муку, зерно, сахар, зарубежное сырье, упаковочные материалы. Также важную роль в повышении цены на хлеб влияет рост цены на бензин, т.е. увеличиваются транспортные расходы.

Особая роль в современном развитии экономики государства отводится прогрессивному экономическому развитию регионов (таблица 1).

Таблица 1 – Производство хлеба и хлебобулочных изделий по субъектам Российской Федерации (тысяч тонн)

Субъекты РФ	2010	2011	2012	Доля, %
Российская Федерация	7255	7066	6961	100
Центральный федеральный округ	2115	2076	2050	29,45
Северо-Западный федеральный округ	776	732	697	10,01
Южный федеральный округ	720	717	702	10,08
Северо-Кавказский федеральный округ	413	415	414	5,95
Приволжский федеральный округ	1485	1451	1435	20,61
Уральский федеральный округ	499	493	483	6,94
Сибирский федеральный округ	963	902	903	12,97
Дальневосточный федеральный округ	284	281	277	3,98

Крупнейшими производителями и потребителями хлеба являются Центральный федеральный округ – 29,45% и Приволжский федеральный округ – 20,61%. Доли Южного и Сибирского округов в структуре розничных продаж составляют соответственно 10,08% и 12,97%. Самая низкая доля – 3,98% принадлежит Дальневосточному федеральному округу.

На рынке хлебопечения сохраняется тенденция сокращения крупных и средних предприятий, занятых в изготовлении хлебобулочных изделий недлительного хранения. Это свидетельствует о неразвитости конкурентной среды, а

также неравномерности распределения предприятий по территориям регионов – особенно это характерно для большинства республик Северо-Кавказского федерального округа, где количество субъектов хлебопечения значительно ниже, чем в других субъектах Российской Федерации со схожей численностью населения [2].

Рассматривая производство хлеба по Северо-Кавказскому федеральному округу можно наблюдать значительное отставание Кабардино-Балкарской Республики от Республики Дагестан и Ставропольского края, не смотря на занимаемое 3 место по этому показателю (рисунок 3) [1].

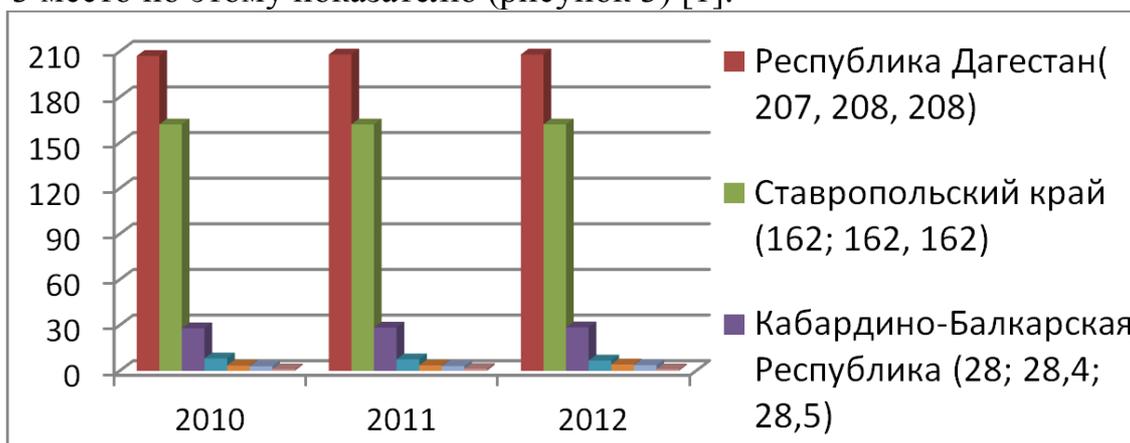


Рисунок 3. Производство хлеба и хлебобулочных изделий по Северо-Кавказскому Федеральному округу (тысяч тонн).

Проведенный анализ состояния хлебопекарной промышленности позволяет сделать вывод, что перечисленные проблемы негативно сказываются на конкурентоспособности российской хлебопекарной промышленности и создают существенные риски для ее устойчивого функционирования.

Таким образом, главной стратегической задачей государства является – обеспечение населения страны хлебом и хлебобулочными изделиями; улучшение качества потребляемой продукции, расширение ассортимента выпускаемой продукции; повышение конкурентоспособности отечественных хлебопекарных предприятий. Так как хлеб продукт первой необходимости, обеспеченность этим продуктом является показателем качества жизни населения страны.

### Литература

1. Материалы сайта Федеральной службы государственной статистики [Электронный ресурс] – Режим доступа: URL: <http://www.gks.ru>
2. Отраслевая целевая программа «Развитие хлебопекарной промышленности Российской Федерации на 2014-2016 годы». Утв. приказом Минсельхоза России от 19.03.2014 г. № 83
3. Лабур Е. А. Оценка и перспективы развития хлебопекарной отрасли России. Электронный сборник статей по материалам XVIII студенческой международной научно-практической конференции. – Новосибирск: Изд. «СибАК». – 2014. – № 3 (18) / [Электронный ресурс] – Режим доступа. – URL: [http://www.sibac.info/archive/economy/3\(18\)](http://www.sibac.info/archive/economy/3(18))

4. Яшин Ю. Рынок хлеба и хлебобулочных изделий. – Издательский Дом Сфера, 2013г.

## **СОВРЕМЕННЫЕ ПРОБЛЕМЫ МЕТОДИК ИСЧИСЛЕНИЯ РЕНТАБЕЛЬНОСТИ АКТИВОВ И СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА И ОСНОВНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ ИХ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ**

*Зарецкий В.О.  
канд. экон. наук, доцент  
БГЭУ (г. Минск, Республика Беларусь)*

На данный момент в экономической литературе сложились три подхода к расчету показателей рентабельности:

- 1) затратный (отношение прибыли к понесенным затратам);
- 2) доходный (отношение прибыли к заработанным доходам);
- 3) ресурсный (отношение прибыли к соответствующим активам).

Сразу отметим различие между затратным и ресурсным подходами к исчислению рентабельности. При затратном подходе в знаменателе представлена информация о потребленных ресурсах при осуществлении финансово-хозяйственной деятельности (себестоимость реализованной продукции, управленческие расходы, расходы на реализацию, прочие расходы по текущей деятельности и т.д.). Ресурсный подход предполагает использовать при расчете рентабельности в знаменателе соответствующие ресурсы, т.е. те активы, которые будут использованы в финансово-хозяйственной деятельности. Чаще всего этими показателями являются все активы организации (итог баланса), собственный капитал (собственные средства), основные средства, краткосрочные активы и т.д.

При любом подходе исчисления рентабельности огромное значение имеет выбор показателей для расчета экономически обоснованных их значений. Сначала исследуем, какие методики расчета рентабельности по ресурсному подходу предложены в нормативных актах и статистических сборниках.

В Статистическом ежегоднике Республики Беларусь представлен показатель рентабельности активов. Данный показатель рассчитывается как отношение чистой прибыли (убытка) и средней стоимости активов организации. Тем не менее, экономическое содержание рентабельности активов в Статистическом ежегоднике не раскрыто. Согласно постановлению Министерства экономики Республики Беларусь от 31 августа 2005 г. № 158 «Об утверждении правил по разработке бизнес-планов инвестиционных проектов» (далее – постановление № 158) рентабельность активов исчисляется путем деления чистой прибыли на показатель «итога по активам». Однако при этом не уточняется, каков этот итог активов: это величина активов на конец года или их среднегодовая величина.

Итак, для того чтобы рентабельность активов могла служить объективной оценкой эффективности используемых организацией активов следует определить, какие показатели должны участвовать в ее расчете. А именно, какая бухгалтерская оценка финансового результата должна быть в числителе, и какая величина активов – в знаменателе.

Прежде всего, следует отметить, что любой показатель финансовых результатов Отчета о прибылях и убытках и актив баланса – это величины, несопоставимые исходя из методологии их исчисления, а именно их временной определенности. Прибыль – это разница между доходами, полученными в отчетном периоде, и расходами, которые уже не отражаются в активе баланса, а показываются в Отчете о прибылях и убытках. То есть, прибыль – это величина, определенная *за* отчетный период, а величина активов, отраженных в балансе, – это показатель, рассчитанный *на* определенное время. В связи с этим, в целях сопоставимости рекомендуем при расчете рентабельности активов использовать среднюю величину активов за отчетный период, которая рассчитывается на основе данных бухгалтерского баланса по следующей формуле:

$$\bar{A} = \frac{(A_0 + A_1)}{2}, \quad (1)$$

где  $\bar{A}$  – среднегодовая величина активов коммерческой организации;

$A_0$  – размер итога актива баланса на начало года;

$A_1$  – размер итога актива баланса на конец года (периода).

В связи с тем, что баланс является ежемесячной формой отчетности, то для более достоверного определения показателя рентабельности активов считаем целесообразным рассчитывать среднюю хронологическую величину активов следующим образом:

$$\bar{A} = \frac{(\frac{1}{2}A_0 + A_1 + A_2 + \dots + \frac{1}{2}A_n)}{n}, \quad (2)$$

где  $A_0$  – размер итога актива баланса на начало года;

$A_1$  – размер итога актива баланса на конец января;

$A_2$  – размер итога актива баланса на конец февраля;

$A_n$  – размер итога актива баланса на конец соответствующего периода (квартала, года).

В итоге, рассчитывая показатель рентабельности активов, мы сопоставляем величину прибыли с величиной вовлеченных в деятельность организации средств. Это означает, что рентабельность активов демонстрирует нам то, сколько процентов *от среднего за отчетный период значения активов*, вовлеченных в финансово-хозяйственную деятельность организации, составляет полученная ей *за отчетный период* прибыль.

Теперь следует определить, какой вид финансовых результатов следует использовать для расчета рентабельности активов. По нашему мнению, это должна быть величина прибыли (убытка) до налогообложения, а не чистая прибыль (убыток), как рекомендует статистическая методика Республики Беларусь.

Ведь вовлеченные в финансово-хозяйственную деятельность активы, способствуют получению всей прибыли за отчетный период. В свою очередь, чистая прибыль (убыток), уменьшенная на величину налогов из прибыли, наполняет рассчитанный показатель рентабельности активов не совсем корректным смыслом. Так будет искусственно создаваться причинно-следственная связь между активами организации (причина) и чистой прибылью (следствие). Однако активы способствуют получению только общей прибыли (убытка) до налогообложения и не влияют на величину уплачиваемого из прибыли налога.

Многими авторами для оценки успешности функционирования организации предлагается рассчитывать показатель рентабельности активов следующим образом:

$$Pa = \frac{\text{ПНО} + \%_y}{A} \times 100\%, \quad (3)$$

где  $\%_y$  – проценты к уплате.

Логика расчета по такой методике показателя рентабельности активов объясняется тем, что для функционирования субъекта хозяйствования необходим собственный и привлеченный капитал, который представлен в IV и V разделах баланса (долгосрочные и краткосрочные обязательства).

Впоследствии кредиторы получают за привлеченные средства проценты, которые уменьшают общую прибыль организации. В итоге, сумма прибыли до налогообложения и процентов к уплате показывают интересы всех заинтересованных в ней лиц: собственников, кредиторов и государства. Собственникам принадлежит величина чистой прибыли, кредиторам – проценты к уплате, государству – налог на прибыль. Однако целесообразность исчисления рентабельности активов по формуле (3) следует подвергнуть сомнению. Это касается наличия в числителе как раз-таки показателя «проценты к уплате». По нашему мнению, величина процентов, уплачиваемая организацией кредиторам, не является той долей прибыли, в которой заинтересованы соответствующие кредиторы. Во-первых, в отличие от налога на прибыль и дивидендов, выплачиваемые собственникам, проценты к уплате рассчитываются не от величины полученной прибыли. Так, если организация получила убыток, то в бюджет налог на прибыль не будет заплачен. Также и собственники не получают дивидендов, ведь при наличии убытка дивиденды не начисляются (за исключением дивидендов по привилегированным акциям, если это заранее оговорено при их эмиссии). А вот величина процентов к уплате исчисляются всегда, не зависят от размера прибыли, а определяется от остаточной суммы предоставленных кредитных ресурсов. Поэтому даже в случае убыточной деятельности кредиторы будут получать проценты за предоставленные организации кредиты и займы. Во-вторых, показатель «проценты к уплате», отражаемый в Отчете о прибылях и убытках, не всегда совпадает с фактической величиной начисленных процентов к уплате. Это связано с тем, что согласно действующему законодательству при получении кредитов и займов, взятых для финансирования приобретения долгосрочных активов, могут быть капитализированы до момента ввода последних

в эксплуатацию. Согласно положениям МСФО 23 «Затраты по займам», субъекты хозяйствования, составляющие отчетность по МСФО, включают в себестоимость активов проценты по займам до окончания работ, необходимых для подготовки актива, отвечающего определенным требованиям (например, окончания строительства объекта основных средств и ввода его в эксплуатацию). В итоге, величина капитализированных процентов никогда не будет отражена в Отчете о прибылях и убытках, а войдет в стоимость конкретных активов, которая впоследствии будет трансформирована в конкретные расходы. Например, если проценты включены в себестоимость основных средств, то они будут постепенно списываться на себестоимость производимой продукции в виде амортизации.

Таким образом, величины фактически начисленных процентов к уплате и отраженных в Отчете о прибылях и убытках не всегда равны, что может привести к занижению показателя рентабельности активов, рассчитанного по формуле (3). А это в свою очередь может привести к некорректным выводам и принятию необъективных управленческих решений.

В экономической литературе часто предлагается для расчета и анализа эффективности функционирования организации показатель «рентабельность инвестированного капитала». В числителе этого показателя представлена сумма чистой прибыли и процентов к уплате, а в знаменателе – разность между всеми активами организации и краткосрочными обязательствами. Такая методика расчета представляется нам небесспорной. Во-первых, отсутствие налога на прибыль в числителе видится нами как искусственное занижение рентабельности инвестированного капитала. От налогообложения прибыли невозможно уйти, руководство организации может только оптимизировать его величину путем выбора страны регистрации организации с более щадящей ставкой налога на прибыль или избрания такого вида деятельности, доходы по которому льготируются согласно налоговому законодательству. В свою очередь инвестированный капитал позволяет получить общую величину прибыли от всех видов деятельности, которая уже затем уменьшается на величину налога на прибыль согласно действующему в стране законодательству. По поводу процентов к уплате нами было сказано выше.

Значение показателя, представленного в знаменателе формулы расчета рентабельности инвестированного капитала, также вызывает сомнение. По нашему мнению вычет из общей величины активов краткосрочных обязательств необоснованно завышает значение искомого показателя рентабельности. Ведь финансирование деятельности любой организации осуществляется как за счет собственных, так и за счет привлеченных средств. Последние включают, в том числе, и краткосрочные обязательства. С экономической точки зрения элементы краткосрочных обязательств, отражаемые в разделе V бухгалтерского баланса, представляет собой кредит, полученный организацией. Поэтому в качестве источников финансирования работы организации долгосрочные и краткосрочные обязательства являются равноценными. Более того, долгосрочная задолженность постепенно становится краткосрочной и отражается в составе краткосрочной задолженности, отражаемой в разделе V баланса. В связи с

этим целесообразно рассматривать в качестве инвестированного капитала суммы собственного капитала и всех обязательств, как долгосрочных, так и краткосрочных.

Очень часто для оценки эффективности функционирования субъекта хозяйствования в экономической литературе предлагается исчисление рентабельности отдельных видов активов, таких, например, как рентабельность основных средств. Данные показатели являются наследием советской школы анализа хозяйственной деятельности. На наш взгляд, расчет этих показателей является необоснованным и бессмысленным. Такой категоричный вывод базируется на том, что значения числителя (прибыль) и знаменателя (стоимостная оценка конкретных активов) логически несопоставимы. Ведь прибыль представляет собой общую стоимостную оценку результата осуществления хозяйственной деятельности организации. А исчислить каков вклад тех или иных активов, например, основных средств, в величине полученной прибыли практически невозможно. По этой причине использовать данные показатели рентабельности для оценки эффективности использования конкретных активов считаем нецелесообразным.

Таким образом, становится очевидным, что для характеристики эффективности финансово-хозяйственной деятельности организации экономически обосновано рассчитывать рентабельность активов только как отношение прибыли (убытка) до налогообложения и средней величины всех активов субъекта хозяйствования. Тем не менее рентабельность активов является не единственным показателем рентабельности, исчисляемый по ресурсному подходу. Выше описанный показатель характеризует эффективность всех инвестированных в организацию средств, однако непосредственно собственников организации интересует, насколько эффективно вложены их личные инвестиции, а именно собственный капитал. Ответом на данный вопрос является значение показателя «рентабельность собственного капитала». Его расчет не регламентирован нормативными правовыми актами Республики Беларусь, а также не производится в статистических сборниках. Однако выбор показателей для исчисления рентабельности собственного капитала вполне очевиден. Финансовым результатом, который характеризует отдачу на вложенные собственниками инвестиции, является чистая прибыль (убыток). Судьбой именно этого финансового результата полностью распоряжаются собственники организации. Величину чистой прибыли (убытка) следует сравнить с вложенным в организацию капиталом собственников, значением которого является раздел III бухгалтерского баланса. Для того чтобы числитель и знаменатель формулы расчета рентабельности собственного капитала были сопоставимы по времени, следует предварительно рассчитать среднее значение собственного капитала организации по аналогии с расчетом среднего значения активов при определении их рентабельности.

В итоге, формула расчета рентабельности собственного капитала примет следующий вид:

$$\text{Эн} = \frac{\text{ЧП}}{\text{СК}}, \quad (4)$$

где  $R_{ск}$  – рентабельность собственного капитала;  
 $ЧП$  – чистая прибыль (убыток) отчетного периода;

$\overline{СК}$  – среднее значение собственного капитала за отчетный период.

В мировой практике анализа хозяйственной деятельности получила широкое распространение модель, разработанная специалистами фирмы «Дюпон» (The DuPont System of Analysis). В 1919 году данной фирмой была предложена модель, в которой были увязаны показатели рентабельности активов и рентабельности продаж. Сама модель имеет следующий вид:

$$R_a = (ЧП / В) \times (В / \bar{A}) = R_{п} \times O_a, \quad (5)$$

где  $O_a$  – оборачиваемость активов.

Спустя некоторое время, модель (4) была модифицирована с целью увязать в одной факторной модели не только рентабельность активов и продаж, но и рентабельность собственного капитала. Новая модель приняла следующий вид:

$$R_{ск} = (ЧП / В) \times (В / \bar{A}) \times (\bar{A} / \overline{СК}) = R_a \times M_k = R_{п} \times O_a \times M_k, \quad (6)$$

где  $M_k$  – мультипликатор капитала.

Однако следует отметить небольшой методологический недостаток, присущий модели (6). Он заключается в расчете рентабельности продаж как отношение чистой прибыли и выручки от реализации продукции. На наш взгляд, такой подход нецелесообразен, так как на формирование прибыли до налогообложения и чистой прибыли оказали влияние не только доходы от основного вида деятельности, т.е. выручка от реализации продукции. Поэтому говорить о доле прибыли до налогообложения или чистой прибыли в выручке от реализации продукции не представляется возможным.

В связи с этим в модель (6) следует внести следующие изменения:

1) при расчете рентабельности продаж использовать в числителе показатель «прибыль от реализации продукции, работ, услуг»;

2) ввести дополнительный показатель, характеризующий структуру финансовых результатов. Для того чтобы его значение имело экономический смысл, предлагаем следующую методику расчета:

$$K_{сфр} = (ЧП / ПНОр) \times (ПНОр / ПНО) \times (ПНО / ПР) = \\ = U_{дчп} \times C_{ПНОр} \times C_{ПР}, \quad (7)$$

где  $K_{сфр}$  – коэффициент структуры финансовых результатов;

$ПНОр$  – прибыль (убыток) до налогообложения, подлежащая распределению;

$ПР$  – прибыль от реализации продукции, работ, услуг;

$U_{дчп}$  – удельный вес чистой прибыли в прибыли до налогообложения, подлежащей распределению;

$C_{\text{ПНОр}}$  – соотношение прибыли до налогообложения, подлежащей распределению, и прибыли до налогообложения;

$C_{\text{ПР}}$  – соотношение прибыли до налогообложения и прибыли от реализации.

Необходимость расчета показателей  $У_{\text{дчп}}$ ,  $C_{\text{ПНОр}}$ ,  $C_{\text{ПР}}$  вместо одного, а именно отношения чистой прибыли и прибыли от реализации, обусловлено тем, что последний показатель не наполнен экономическим содержанием. В итоге, модель рентабельности собственного капитала примет свой окончательный вид, отображенный на рисунке 1.

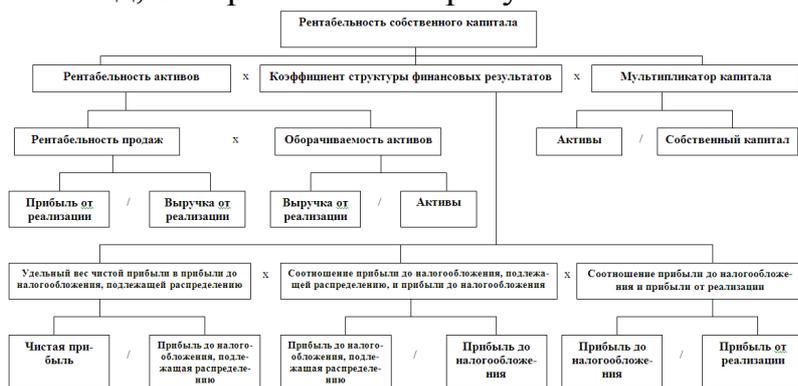


Рис. 1. Модифицированная структурно-логическая модель рентабельности собственного капитала

Модель (7) соответствует содержанию показателей, отражаемых в Отчете о прибылях и убытках Республики Беларусь. Так, согласно белорусскому законодательству общий финансовый результат (прибыль (убыток) до налогообложения) формируется на счете 99 «Прибыли и убыток» путем списания со счетов 90 «Доходы и расходы от текущей деятельности» и 91 «Прочие доходы и расходы» финансовых результатов от осуществляемых организацией видов деятельности (текущей, инвестиционной и финансовой). Далее общий финансовый результат корректируется на счете 99 «Прибыли и убыток» на показатели изменений отложенных налоговых активов и обязательств. В частности, начисление отложенного налогового актива отражается по кредиту счета 99 «Прибыли и убыток», а списание – по дебету. Следовательно, если в отчетном периоде будет больше начислено данного вида актива, чем списано, то общая прибыль будет увеличена. И, наоборот, превышение списания отложенного налогового актива над его начисленной величиной приводит к уменьшению общей прибыли. Подобная ситуация наблюдается с отложенным налоговым обязательством. С той лишь разницей, что его начисление отражается по дебету счета 99 «Прибыли и убыток», а списание – по кредиту. В итоге, если списанная величина отложенного налогового обязательства превышает ее начисленную величину, то общая прибыль увеличивается. Таким образом, показатель ПНОр (прибыль (убыток) до налогообложения, подлежащая распределению) в модели (7) равен сумме прибыли (убытка) до налогообложения (ПНО) и изменениям отложенных налоговых активов и обязательств.

Теперь охарактеризуем экономическое содержание множителей коэффициента структуры финансовых результатов.

**Удчп (удельный вес чистой прибыли в прибыли до налогообложения, подлежащей распределению)** характеризует долю чистой прибыли или убытка

в прибыли, подлежащей распределению. Чем ближе этот показатель к единице, тем меньше организация платит налогов из прибыли в бюджет и больше оставляет прибыли в собственном распоряжении.

**С<sub>НОР</sub>** (соотношение прибыли до налогообложения, подлежащей распределению, и прибыли до налогообложения) позволяет оценить разницу между общей прибылью, определенной по методикам бухгалтерского учета, и прибылью, на которую повлияли отличия бухгалтерского учета от налогового. Если данное соотношение близко к единице, значит это отличие минимально.

**С<sub>ПР</sub>** (соотношение прибыли до налогообложения и прибыли от реализации) представляет собой показатель обратный удельному весу прибыли (убытка) от реализации в общей прибыли (убытке) организации. Чем ближе значение этого соотношения к единице, тем меньше организация получает прибыли или терпит убытки от видов деятельности, отличных от основного.

В итоге, если рекомендуемый коэффициент окажется равным единице, то это будет означать, что организация зарабатывает только прибыль от реализации продукции, работ, услуг; у субъекта хозяйствования бухгалтерский учет полностью гармонизирован с налоговым в части отсутствия временных разниц по признанию фактов хозяйственной жизни; организация освобождена от налогообложения прибыли. В противном случае, этот коэффициент будет оказывать влияние на конечную величину рентабельности собственного капитала, которое в настоящий момент ретушируется в действующей модели Дюпона из-за некорректного расчета рентабельности продаж.

Подводя итог, следует отметить, что рекомендуемые совершенствования, на наш взгляд, позволяют достоверно исчислять и в дальнейшем интерпретировать полученные расчетные величины рентабельности активов и собственного капитала при принятии управленческих решений.

## **УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ АНАЛИЗ В ПРЕДПРИЯТИЯХ АПК И ЕГО СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ**

*Гасанов Н.Г.  
ФГБОУ ВО СПбГЭУФилиал в г. Кизляре  
кафедра «Экономики и бухгалтерского учета», к.э.н. ст. преп.*

Агропромышленный комплекс (АПК) и его основа – сельское хозяйство – являются ведущими сферами экономики страны, определяющими продовольственную и социально – экономическую безопасность, трудовой и поселенческий потенциал сельских территорий. Важнейшим условием устойчивого функционирования и развития сельскохозяйственных предприятий в рыночных (жесткой конкуренции) условиях является совершенствование системы управления, в которой одну из главных ролей играет эффективно «работающий» управленческий анализ, формирующий необходимую информационную базу для принятия обоснованных управленческих решений.

Управленческий анализ является одной из важнейших функций управления любой коммерческой организацией. Рыночные отношения, сопряженные с жесткой конкуренцией, требуют научно обоснованных управленческих решений. Такие решения могут возникать лишь при использовании инструментария управленческого экономического анализа и на основе практических знаний применения его методов. Как показывает практика, для большинства отечественных субъектов хозяйствования, особенно в сфере АПК, характерны низкая степень и неквалифицированное использование возможностей современных инструментов и методов управленческого анализа [4].

Рассмотрим особенности и возможности практического применения наиболее известных аналитических инструментов (методов) управленческого анализа на примере ГУП «Госхоз «Алый Терский» Шелковского района Чеченской Республики.

Одним из достаточно простых и в то же время результативных методов анализа с целью оперативного и стратегического планирования и управления финансово-хозяйственной деятельностью предприятия является операционный анализ, называемый также анализом «затраты-объем-прибыль», или CVP- анализ. Область его применения довольно широка. Он используется при информационной подготовке решений по выбору оптимального объема производства и продаж, в ценообразовании, управлении производственными рисками, затратами, ассортиментом продукции. Данный метод позволяет выявить зависимость финансовых результатов деятельности от изменения издержек, цен, объемов и структуры производства, сбыта продукции. CVP-анализ также является трамплином для перехода к составлению отчета о финансовых результатах предприятия по методу «директ-костинг». Он имеет исключительно важное значение для подъема экономики предприятия в условиях рынка. CVP- анализ позволяет отыскать наиболее выгодное соотношение между переменными и постоянными затратами, ценой, объемом и структурой производства продукции. Иначе говоря, CVP-анализ позволяет ответить на вопрос, что произойдет с финансовыми результатами при изменении уровня деловой активности предприятия.

Как известно, ключевыми (элементами) показателями CVP-анализа являются:

- маржинальный доход;
- критический объем продаж в натуральном и денежном выражениях (точка безубыточности);
- эффект операционного лeverиджа (эффект производственного рычага);
- запас финансовой прочности.

Таблица 1 Динамика производства и затрат основных видов продукции растениеводства по ГУП «Госхоз «Алый Терский» Шелковского района Чеченской Республики

Показатели	2010 г.	2011 г.*	2013 г.
Валовое производство (в весе после доработки) ц:			
озимая пшеница	3189	6351	4033
озимый ячмень	4717	5735	8468
сено многолетних трав	1200	920	1050
сено однолетних трав	505	513	766
Стоимость валовой продукции, тыс. руб.:			
в текущих ценах	3094	5822	7512
в сопоставимых ценах 1994 г.	876	1280	1341
Производственные затраты - всего, тыс. руб.	4756	6844	7947
в том числе:			
переменные	3317	5408	6482
постоянные	1439	1436	1465
Производственные затраты на 1 руб. валовой продукции в сопоставимых ценах, руб.			
всего	5,43	5,35	5,92
в том числе:			
переменные	3,79	4,23	4,83
постоянные	1,64	1,12	1,09

\*2012 год не включен в счет расчетов из-за сильной засухи, повлекшей гибели и списанию более 72% посевов

Динамика показателей, приведенная в таблице 1 позволяет провести такое исследование, так как выполняется основное требование CVP-анализа - переменные затраты тесным образом связаны с выпуском продукции и меняются относительно объемов выпускаемой продукции, а постоянные не зависят от объемов производства продукции.

Следует иметь в виду, что понятия «постоянные» и «переменные» относятся к суммарным затратам, а не к затратам на единицу продукции. Применительно к удельным затратам наблюдается обратная картина: при изменении объема производства постоянные затраты изменяются, а переменные остаются без изменений.

В рассматриваемом примере особую актуальность приобретают первые два показателя CVP-анализа, поскольку исследуемое предприятие является

убыточным (сумма убытка от продаж в среднем за последние три года составила 1492 тыс. руб.), т.е. определение маржинального дохода и критического объема продаж (точки безубыточности) как в натуральном, так и в стоимостном выражениях.

Главная цель данного исследования состоит в определении минимального объема продаж, при котором предприятие будет в состоянии покрыть все свои затраты (постоянные и переменные) без получения убытка и выявления убыточных производств (видов продукции). Такой объем продаж получил название точки безубыточности.

Чтобы рассчитать точку безубыточности на практике используют такие показатели, как величина и норма маржинального дохода. В денежном выражении точку безубыточности рассчитывается следующим образом:

$$T_{\min} = \text{Постоянные затраты} / \text{Норма маржинального дохода},$$

где

Норма маржинального дохода = Маржинальный доход / Выручка от реализации,

$$\text{Маржинальный доход} = \text{Выручка от реализации} - \text{Переменные затраты}.$$

Отсюда:

$$T_{\min} = \text{Постоянные затраты} / [(\text{Выручка от реализации} - \text{Переменные затраты}) / \text{Выручка от реализации}]$$

В натуральном выражении точку безубыточности рассчитывается следующим образом:

$$T_{\min} = \text{Постоянные затраты} / (\text{Цена реализации 1 ц продукции} - \text{Переменные затраты на 1 ц продукции}),$$

или

$$T_{\min} = \text{Постоянные затраты} / \text{Маржинальный доход на 1 ц продукции}.$$

Расчет точки безубыточности по анализируемому предприятию показан в таблице 2.

Таблица 2 Расчет определения безубыточности на основе маржинального дохода по ГУП «Госхоз» Алыи Терский

Показатели	2010 г.	2011 г.	2013 г.
Выручка от реализации продукции, тыс. руб.			
озимая пшеница	1272	2956	2487
озимый ячмень	1506	2560	4887
сено многолетних трав	210	185	226
сено однолетних трав	70	76	135
Итого	3058	5777	7735
Переменные затраты, тыс. руб.			
озимая пшеница	1234	2781	2153
озимый ячмень	1757	2316	3944
сено многолетних трав	222	190	204
сено однолетних трав	102	120	180

Итого	3315	5407	6481
Постоянные затраты, тыс. руб.:			
озимая пшеница	536	739	487
озимый ячмень	763	636	892
сено многолетних трав	97	50	46
сено однолетних трав	45	32	41
Итого	1441	1457	1466
Маржинальный доход, тыс. руб.:			
озимая пшеница	38	175	334
озимый ячмень	-251	244	943
сено многолетних трав	-12	-5	22
сено однолетних трав	-32	-44	-45
Доля маржинального дохода в выручке, %			1254
озимая пшеница	3,0	6,0	13,4
озимый ячмень	-17,0	10,0	19,3
сено многолетних трав	-6,0	-3,0	9,7
сено однолетних трав	-46,0	-58	-33,3
Точка безубыточности в натуральном выражении, ц			
озимая пшеница	-	-	5888
озимый ячмень	-	-	10225
сено многолетних трав	-	-	2210
сено однолетних трав	-	-	-
Точка безубыточности в стоимостном выражении, тыс. руб.			
озимая пшеница	-	-	3634
озимый ячмень	-	-	6212
сено многолетних трав	-	-	475
сено однолетних трав	-	-	-
Итого	-	-	10321

Как показывает данные таблицы 3 для ведения безубыточной производственной деятельности госхозу необходимо произвести и продать ежегодно не менее 5888 ц пшеницы, 10752 ц озимого ячменя и 2210 ц сена многолетних трав на сумму 3634 тыс. руб., 6212 тыс. руб., и 475 тыс. руб. соответственно. Только продажа каждой дополнительной единицы (1 ц) каждой из этих трех видов продукции сверх уровня точки безубыточности будет приносить предприятию прибыль. То есть, начиная с продажи 3635 ц озимой пшеницы, 10753 ц озимого ячменя и 2211 ц сена многолетних трав предприятие покрывает все свои затраты и начнет получать прибыль от продажи этой и каждой последующей единицы продукции.

Таким образом, точка безубыточности позволяет определить, по достижении, какого уровня реализации (в натуральном или стоимостном выражении) обеспечивается рентабельность производства (продаж) продукции.

Вторая не маловажная задача исследования – выявление экономически выгодных (рентабельных) и не рентабельных видов продукции.

Таблица 3 Эффективность производства и реализации основных видов сельхозпродукции в ГУП «Госхоз «Алый Терский»

Виды продукции по годам	Себестоимость 1 ц реализованной продукции, руб.		Затраты на 1 га посевной площади, руб.		Цена реализации 1 ц руб.	Рентабельность, %	Маржинальный доход (МД), руб. в расчете	
	всего	в том числе переменные	всего	в том числе переменные			на 1 ц	на 1 га
Озимая пшеница								
2010 г.	555,03	387,08	8850	6172	398,93	-28,1	11,85	190
2011 г.	554,24	437,85	11000	8690	465,46	-16,0	27,61	548
2013 г.	654,76	534,02	12000	9782	616,73	-5,8	82,71	1518
Озимый ячмень								
2010 г.	534,24	372,58	8400	5858	319,35	-40,2	-53,23	-835
2011 г.	511,25	403,88	10252	8099	446,36	-12,7	42,48	871
2013 г.	600,61	489,85	11246	9172	577,09	-3,9	87,24	1719
Сено многолетних трав								
2010 г.	265,83	185,39	4557	3190	175,20	-34,1	-10,19	-174
2011 г.	260,87	206,08	3428	2708	200,50	-23,1	-5,58	-73
2013 г.	238,10	194,19	3571	2912	215,00	-9,7	20,81	312
Сено однолетних трав								
2010 г.	291,09	203,00	2940	2058	136,01	-53,2	-66,99	-676
2011 г.	296,30	234,08	3040	2402	157,12	-47,0	-76,96	-790
2013 г.	288,51	235,30	2762	2553	176,24	-38,9	-59,06	-571

Если судить по показателю рентабельности, исчисленному по традиционной методике (по полной себестоимости реализованной продукции), то производство всех основных видов продукции растениеводства в госхозе является убыточным и надо прекратить их дальнейший выпуск (таблица 3).

Однако тут спешить с выводами, как говорится не следует, потому что в запасе у нас еще есть маржинальный анализ, который точно (окончательно) подскажет, что выгодно производить, а что нет. Концепция маржинального дохода, получившая распространение в системе калькуляции себестоимости по переменным затратам, имеет большое значение в контексте специальных решений относительно выбора выгодных (невыгодных) производств. Допуская, что постоянные затраты в краткосрочном периоде не изменяются, решения вполне могут быть приняты на основании зависимости между переменными затратами и доходами, полученными благодаря этим затратам. Для этого снова обратимся к данным таблицы 3.

Маржинальный доход, исчисленный в расчете на 1 ц продукции и на 1 га посевной площади, действительно показывает, что в хозяйстве производство

сена однолетних трав абсолютно не выгодно, потому что от него имеет отрицательный маржинальный доход, поэтому необходимо принять решение о прекращении его производства, что касается остальных видов продукции (зерна и сена многолетних трав), то их производство надо наращивать из года в год, поскольку от продажи этих продукции, особенно в последний год, хозяйство имеет положительный маржинальный доход.

Методика расчета порога безубыточности в сельском хозяйстве предполагает наличие ряда изменений в соответствии с учетом особенностей этого специфического вида деятельности. Расчет порога безубыточности по объему производства в этой сфере, особенно в условиях наличия ограничивающих факторов и особенностей, присущих этой отрасли (например, земельных и трудовых ресурсов, не совпадения периода производства с периодом выхода продукции), не всегда продуктивен, так как не несет себе информацию об эффективности производства [5]. В этих условиях для сельскохозяйственного производства гораздо более верным методическим подходом для оценки эффективности производства и инвестиционных проектов является определение порога безубыточности не по объему производства за определенный период, а по урожайности культур и продуктивности животных, рассчитанных для определения оптимальной структуры посевных площадей, многолетних насаждений, поголовья животных и сложившейся структуры цен и затрат. Для этого постоянные издержки на весь объем производства нужно заменить на постоянные издержки в расчете на один гектар площади посева культуры, многолетних насаждений в растениеводстве или на одну голову скота в животноводстве [2]. Тогда для отрасли сельского хозяйства формула порога безубыточности будет иметь вид:

$$T_{\min} = \frac{TFC}{P - AVC},$$

$$\text{или } \frac{T_{\min} = TFC}{MD},$$

где  $T_{\min}$  – порог безубыточности, ц/га или ц/гол. ;

$TFC$  – сумма постоянных издержек в расчете на 1 га площади посева культуры, многолетних насаждений или на 1 голову скота, руб.;

$P$  – цена реализации 1 ц сельскохозяйственной продукции, руб.;

$AVC$  – средние (на единицу продукции) переменные издержки, руб. ;

$MD$  – маржинальный доход в расчете на 1 ц сельскохозяйственной продукции, руб.

Проверим выведенную формулу на примере (озимого ячменя по данным таблицы 3 за 2013 г.)

$$T_{\min} = \frac{11246 - 9172}{87,24} = 23,8 \text{ ц/га,}$$

$$87,24$$

что совпадает с урожайностью выведенной, исходя из точки безубыточности в таблице 2 (10225 ц / 430 га).

Таким образом, расчет порога безубыточности с таким методическим подходом позволит определить минимальную урожайность культуры или продуктивность животных, которая при сложившейся структуре производства (структуре посевных площадей и структуре стада), существующем уровне цен на продукцию и оборотные средства, а также существующей технологии выращивания сельскохозяйственных культур и животных позволяет обеспечить безубыточность, т. е. нулевую прибыльность производства, после достижения, которой будет формироваться прибыль.

На основании проведенных выше исследований нами рекомендуется предприятию следующую безубыточную производственную программу растениеводства в сравнении с ныне существующей.

Таблица 4 Безубыточная производственная программа ГУП «Госхоз» Алый Терский» на ближайшие годы (2015-2017 гг.)

Показатели	Значение показателя	
	Существующие	Рекомендуемые
<b>Структура посевных площадей, га</b>		
Озимая пшеница	220	220
озимый ячмень	430	430
многолетние травы на сено	70	70
однолетние травы на сено	80	-
<b>Урожайность, ц/га</b>		
озимая пшеница	18,3	26,8
озимый ячмень	19,7	23,8
сено многолетних трав	15,0	31,5
сено однолетних трав	10,0	-
<b>Валовый сбор, ц</b>		
озимая пшеница	4032	5888
озимый ячмень	8468	10225
сено многолетних трав	1050	2210
сено однолетних трав	766	-

Следует отметить также, что по данным отечественного учета можно выделить постоянные и переменные затраты, а ошибки в принятии решений управляющим лицом, возникающие из-за условности и относительности такого деления затрат, будут намного меньше тех, которые возникают при оценке эффективности продукции и планировании производственной программы на основе полной себестоимости. Правомерность наших рассуждений подтверждается расчетами, приведенными в таблице 3.

Традиционный (и единственно возможный до недавних пор) для отечественного бухгалтерского учета подход предполагал составление точных калькуляций. А при системе директ-костинг не определяются полные затраты на изготовление продукции. Однако следует иметь в виду, что не существует такой системы калькулирования затрат, которая позволила бы определить себестоимость единицы продукции со стопроцентной точностью. Любое косвенное отнесение затрат на изделие, как бы хорошо оно не было обосновано, искажает фактическую себестоимость, снижает точность калькулирования. С этой точки зрения самой точной является калькуляция по переменным (прямым) затратам, которая получается при калькулировании по системе «директ-костинг». В этом случае в калькуляцию включаются расходы, непосредственно связанные с изготовлением данного вида продукции. Поэтому критерием точности исчисления себестоимости изделия следует считать не полноту включения затрат в себестоимость, а способ отнесения на тот или иной вид продукции.

Таким образом, безубыточный объем производства (продаж) и маржинальный доход являются важнейшими инструментами принятия научно обоснованных управленческих решений. Поэтому совершенствование эффективности методов управленческого анализа сельскохозяйственного предприятия должно быть направлено на синтезирование двух методов управления затратами – СVP-метода и метода «директ-костинг».

### Литература

1. Вахрушина М.А. Управленческий анализ: учебное пособие. - 6-е изд.испр. - М: Омега, 2010. 399 с.
2. Ермакова Н.А., Сибгатуллина Я.Р. Современные методы управленческого анализа и особенность их использования на предприятиях агропромышленного комплекса //Экономический анализ: управленческий анализ.2014. №14. С.46-53.
3. Аскарлова А.А. Оценка эффективности продукции сельского хозяйства по системе «Директ-Костинг» //Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. 2006. №11. С.40-42.
4. Кувшинов М.С., Киреева Н.В. Анализ соответствия методов управления затратами актуальным задачам управления. // Экономический анализ: управленческий учет. 2014. №17. С.37-45.
5. Пономарева С.В. Бухгалтерский учет: конспект лекций. Санкт-Петербург: СПбИЭУ, 2010. 79 с.

## ПРИМЕНЕНИЕ АНАЛИТИЧЕСКИХ ПРОЦЕДУР В АУДИТЕ НМА

*Магомедиминова Н.А.  
ст. 4 к. БУАиА  
Научный руководитель:  
Ш.И. Алибеков  
КФ СПбГЭУ*

В период возрастания роли нематериальных активов в деятельности предприятий необходимо качественно и своевременно контролировать эффективность их использования, а также подтверждать достоверность и полноту отражения в учете и бухгалтерской отчетности данных об их использовании и операций с ними. Вследствие чего нематериальные активы становятся объектом аудиторской проверки.

Важную роль в теории и практике аудита играют аналитические процедуры. Применяя аналитические процедуры можно повысить качество проверок, а также за счет сокращения объема проверок снизить затраты на проведение аудита. Методы, инструменты, приемы и процедуры аудиторской проверки постоянно совершенствуются, развиваются и изменяются в соответствии с современными требованиями бизнеса.

Несмотря на это в практике аудиторской деятельности существует ряд проблем применения аналитических процедур. Таких как:

- расплывчатость определения аналитических процедур
- отсутствие методических рекомендаций и советов в отношении того, какие процедуры анализа должны быть выполнены в той или иной ситуации
- отсутствие рекомендаций по интерпретации результатов, полученных в процессе применения аналитических процедур

Аналитические процедуры могут применяться вместе с другими аудиторскими процедурами и являются одним из способов сокращения объема аудиторских проверок. Так, если аудитор уже проверял организацию на протяжении нескольких лет и ему известно, что на протяжении всего периода организация имела стабильные результаты финансово-хозяйственной деятельности, то появляется возможность анализировать итоговые показатели, а не изучать подробно первичные документы. [4]

Как правило, при аудите НМА используют следующие **методы проверки**: инспектирование, наблюдение, пересчет (проверка арифметических расчетов аудируемого лица) и аналитические процедуры. [4]

Аналитические процедуры это одна из аудиторских процедур, которые необходимы для получения аудиторских доказательств. При проверке нематериальных активов аналитические процедуры позволяют исследовать экономические и финансовые показатели, а также выявить ошибки и отклонения. При выявлении значительных неожиданных отклонений аудитору следует выявить причины этого и проанализировать их.

Аналитические процедуры могут быть осуществлены разными способами (простое сравнение, комплексный анализ и др.). Выбор аудитором процедур, способов и уровня их применения является предметом профессионального суждения. [2]

На наш взгляд, в качестве аналитических процедур при аудите нематериальных активов следует использовать способы и методы комплексного экономического анализа нематериальных активов. Многие специалисты отождествляют понятие аналитические процедуры с анализом финансово-хозяйственной деятельности. Но несмотря на то, что они базируются на общих методах экономического анализа они имеют разную сущность, а в ряде случаев и разные цели. Соотношение аналитических процедур с направлениями комплексного анализа нематериальных активов может существенно облегчить проведение таких процедур на практике.

По нашему мнению, в первую очередь необходимо определить удельный вес нематериальных активов в общем объеме внеоборотных активов, т.е. провести вертикальный анализ, так как если их доля окажется незначительной или же несущественной смысла проводить анализ в дальнейшем нет. В противном случае следует провести детальную проверку нематериальных активов. Затем следует провести горизонтальный и трендовый анализ, т.е. соотнести величины нематериальных активов за ряд лет, выявить отклонения и т.д. Далее рассчитать показатели движения и состояния нематериальных активов. При расчете стоимости нематериальных активов и переоценки применить экспертные оцен-

ки. Также необходимо проверить порядок отражения нематериальных активов в бухгалтерской отчетности. На заключительном этапе следует рассчитать показатели эффективности использования нематериальных активов и провести факторный анализ влияния факторов на эффективность использования нематериальных активов. После проведения таких процедур аудитор должен сделать выводы и выработать рекомендации по повышению эффективности использования нематериальных активов. Содержание аналитических процедур очень важно знать аудитору, так как для более эффективного сбора аудиторских доказательств и нужных данных необходимо грамотно спланировать количество, объем и виды аналитических процедур.

### **Список использованной литературы:**

1.Федеральный закон от 30.12.2008 N 307-ФЗ (ред. От 01.12.2014) «Об аудиторской деятельности»

2.Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности №20 « Аналитические процедуры » : утверждены Постановлением Правительства Российской Федерации от 23 сентября 2002г. № 696 ( в ред. От 19.11.2008 г.) // Справочно- правовая система «Консультант»

3.Аудит: учебник для бакалавров / Т. М. Рогуленко [и др.]: под ред. Т. М. Рогуленко.- 5-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательство Юрайт, 2013.-541с.

4.Аудит: учебник для студентов высшего проф. Образования, обучающихся по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» и для подготовки бакалавров по направлениям подготовки «Экономика», «Менеджмент» (профиль «Управленческий и финансовый учет») / под ред. Р.П. Булыги. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011.-431с.

5.Аудит: учебник / Т.М. Рогуленко, С.В.Пономарева, А.В. Бодяко.- 3-е изд., стер.- М. : КНОРУС, 2014.-432с.

6.Аудит : учебное пособие / Т.В. Миргородская. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: КНОРУС, 2014. – 312с.

## **ПЛАНИРОВАНИЕ АУДИТА КАССОВЫХ ОПЕРАЦИЙ**

*Шукашвили Т.Т.*

*Филиал Санкт-Петербургского государственного  
экономического университета в г. Кизляре*

*Кафедра «Экономики и  
бухгалтерского учета», ст. преп.*

Денежные средства являются наиболее мобильными и легко реализуемыми активами предприятия. Денежные операции носят массовый характер, затрагивают практически все отрасли хозяйственной деятельности предприятия и являются наиболее уязвимыми с точки зрения нарушения.

Наибольшую мобильность имеют наличные деньги. Их движение совершается посредством кассовых операций. В процессе проведения аудита наличных средств, необходимо особо тщательным образом проверить соблюдение организацией порядка ведения кассовых операций, и соответствуют ли они положению о порядке ведения кассовых операций с банкнотами и монетой Банка России на территории Российской Федерации» (утв. Банком России 12.10.2011 N 373-П)(Зарегистрировано в Минюсте РФ 24.11.2011 N 22394). В соответствии с этим положением, каждому предприятию для расчетов наличными средствами необходимо иметь кассу, т.е. специально оборудованное и изолированное помещение, предназначенное для приема, выдачи и хранения наличных денег.

В согласовании с правилами ведения кассовых операций утверждается график плановых инвентаризаций наличных рублевых и валютных остатков, ценных бумаг, бумаг строгой отчетности. Необходимо проведение внезапных ревизий кассы, итоги которых фиксируется в акте. Инвентаризация ведется с полным полистным пересчетом всех денег и проверкой остальных наличных ценностей.

Операции по движению денежных средств, проверяются сплошным порядком.

В задачи аудита кассовых операций можно отнести:

- проверка своевременного и полного отражения в бухгалтерском учете операций с денежными средствами;
- правильное документальное оформление операций с денежными средствами;
- контроль за сохранностью денежных средств, документов в кассе и их целевым использованием;
- своевременное проведение инвентаризации денежных средств в кассе, выявление ее результатов и отражение на счетах бухгалтерского учета.

Из практики аудита расчетов наличными денежными средствами свидетельствует о множестве нарушений в этой области, в частности в оформлении кассовых документов. Типичными ошибками при заполнении кассовых документов являются:

- небрежность в заполнении строк отдельных форм, если они заполняются вручную, и смещение строк, если заполняются на ПЭВМ;
- отсутствие номеров приходных и расходных кассовых ордеров, авансовых отчетов;
- в приходных и расходных кассовых ордерах не указаны корреспондирующие счета и субсчета;
- в строке "Приложение" к приходному кассовому ордеру (ПКО) и расходному кассовому ордеру (РКО) даны не все реквизиты соответствующих прилагаемых документов;
- даты квитанций к ПКО не совпадают;
- суммы НДС выделяются неверно;
- фамилии, имена и отчества лиц, подписывающих кассовые документы, заполняются неразборчиво, а в некоторых случаях отсутствуют;

- имеются подчистки, помарки, исправления;
- бухгалтеры и кассиры вносят исправления не по установленным правилам.

При выполнении аудита кассовых операций аудитор проверяет данные остатков по кассовой книге с данными сводных регистров, и остатками по синтетическим счетам Главной книги.

Устанавливается верность составления бухгалтерских проводок. Особый интерес уделяется операциям, при которых, избегая счета расчетов, списываются на издержки производства либо издержки обращения.

Особое внимание следует уделить соответствию записей в кассовой книге записям в журнале-ордере №1 и ведомости №1 по счету 50 "Касса" и данным Главной книги за аудируемый период. Проверяется на соответствие заполнение первичных документов по реквизитам, суммам, датам, фамилиям, данным выписок из банка, сумм оформленных в подотчет. Проверяются акты инвентаризаций по возможности их формального заполнения, несоответствия дате проведения ревизии кассы, кем проводилась инвентаризация, какие были последствия при нарушении кассовой дисциплины, наказание виновных[3].

В процессе проверки надлежит удостовериться в обоснованности записей в книге, которые обязаны подтверждаться правильно оформленными приходными и расходными кассовыми ордерами либо другими заменяющими их документами. Первичные документы в неотъемлемом порядке записываются в особых журналах регистрации с указанием краткой записи хозяйственной операции, данная мера позволяет, в том числе и при ликвидации кассовых ордеров восстановить хозяйственную операцию.

Аудитор, проверяя полноту поступления денежных наличных средств, проводит ответный контроль сданными счета 51 «Расчетный счет». В случае расхождения их сравнивают по данным ПКО с данными банка, отчетам кассира, корешкам чеков, проводят проверку в особых случаях наличие подчисток, корректировок на документах.

Списание в расход проверяют по документам, приложенным к кассовым отчетам, обращая интерес на четкое оформление документов (наличие расписок получателей, погашение документов штампом «Оплачено» с указанием даты, отсутствие подчисток и исправлений).

Кропотливой проверке подлежат депонированные суммы средств на заработную плату, когда могут сниматься данные средства в отсутствие указаний управляющего и преступного их получения. Проверяются платежные ведомости на предмет включения в них подставных лиц, завышения итоговых сумм. Выдача денежных средств в подотчет обязана подтверждаться приказами руководителя, присутствия всех подписей в расходных ордерах[1].

Контролируется целевое использование полученных в банке денежных средств с учетом их получения по чеку, дальше проверяется полнота сдачи выручки в банк и остатков иной наличной денежной массы, соблюдение остатка лимита кассы[3].

Аудитор проверяет законность выдачи наличной массы за произведенные объемы работ по договорам подряда в пределах одобренного лимита по одной операции, а также схожих расчетов с юридическими лицами.

Аудитор отслеживает наличие и достоверность подписей должностных лиц, а также отсутствие факта наличия лишь одной подписи, как списываются на затраты денежные средства без предоставления отчетов по этим операциям, правильности корреспонденции счетов по кассовым операциям.

При планировании аудита кассовых операций, с помощью специально составленного перечня вопросов, нужно определить состояние внутреннего контроля, дать предварительную оценку соблюдения кассовой дисциплины, выявить более уязвимые с точки зрения злоупотреблений места и определить специальные черты ведения учета кассовых операций в данной организации. Такие вопросы подразумевают следующее:

- Установлена ли сигнализация в кассе?
- Хранятся ли денежные средства в несгораемом шкафу?
- Заключен ли договор с вневедомственной охраной?
- Где и у кого хранятся дубликаты ключей?
- Инкассируется ли данная организация?
- Хранятся ли в кассе денежные документы?
- Сопровождается ли кассир при сдаче и получении денежных средств в банк?
- Кому предоставлено право подписи приходных и расходных кассовых ордеров?
  - Имеются ли распоряжения руководителя предприятия (организации) о назначении уполномоченного лица ставить подпись на приходных и расходных ордерах в качестве главного бухгалтера?
  - Своевременно ли производятся записи в отчете кассира? Каков срок сдачи отчета?
  - Назначена ли приказом руководителя предприятия комиссия для производства ревизии кассы?
    - Заключен ли договор с кассиром о полной материальной ответственности?
    - В каком размере банком установлен лимит остатка наличности в кассе?
      - Проводятся ли внезапные проверки кассы?
      - Периодичность плановых инвентаризаций кассы.
      - Регистрируются ли кассовые ордера в журналах регистрации?
      - Ведется ли на предприятии кассовая книга?
      - Проверяются ли бухгалтером отчеты кассира?
      - Ведется ли на предприятии журнал учета депонентов?

Документирование кассовых операций является неотъемлемой составной частью общей системы документооборота любого юридического лица независимо от его организационно-правовой формы. В этой связи контроль за правильностью оформления документов бухгалтерского и налогового учета и от-

четности является неотъемлемой частью внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни в каждой организации, а также контроля и государственного регулирования.

С учетом вышеизложенного, несложно сделать следующий вывод. Аудиторская проверка кассовых операций проводится сплошным методом, так целесообразнее. Начинается проверка кассовых операций с инвентаризации денежных средств, хранящихся в кассе. Инвентаризация денежных средств в кассе проводится в присутствии кассира и главного бухгалтера организации. Кассир предоставляет для проверки последний кассовый отчет, документы по операциям последнего дня, расписку в том, что все приходные и расходные документы включены им в отчет и к моменту инвентаризации в кассе нет неоприходованных или несписанных в расход денег[5].

Аудитор проверяет, применяются ли для оформления кассовых операций унифицированные формы первичной учетной документации и имеют ли они заполненными все обязательные реквизиты, предусмотренные Федеральным законом от 06.12.2011 N 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

Обращается внимание на четкое оформление документов (наличие расписок получателей, погашение документов штампом «Оплачено» с указанием даты, отсутствие подчисток и исправлений).

Проверяется наличие и подлинность на кассовых ордерах и других денежных документах подписей должностных лиц и получателей денег, законность произведенных из кассы выплат денежных средств.

### **Литература**

1) Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ (ред. от 28.12.2013) "О бухгалтерском учете" (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2014);

2) Федеральный закон от 30.12.2008 N 307-ФЗ (ред. от 04.03.2014) "Об аудиторской деятельности";

3) Постановление Госкомстата РФ от 18.08.1998 N 88 (ред. от 03.05.2000) "Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету кассовых операций, по учету результатов инвентаризации";

4) Указание Банка России от 25.11.2009 N 2346-У (ред. от 02.09.2011) "О хранении в кредитной организации в электронном виде отдельных документов, связанных с оформлением бухгалтерских, расчетных и кассовых операций при организации работ по ведению бухгалтерского учета" (Зарегистрировано в Минюсте РФ 25.12.2009 N 15828);

5) Ковалева О.В., Константинов Ю.П. Аудит: Учебное пособие. 2-е изд. перераб. и доп. М.: ПРИОР, 2013;

6) Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета - М.: Финансы и статистика, 2011 – 371 с.

## РОЛЬ СОЦИАЛЬНЫХ МЕДИА И АГРЕГАТОРОВ СОЦИАЛЬНЫХ МЕДИА В МАРКЕТИНГЕ

*Шигина Я.И.  
Преподаватель кафедры Маркетинга  
НИУ ВШЭ Нижний Новгород*

Термин «Социальные медиа» появился и развивается благодаря развитию новых технологий и развитием Web 2.0. Для определения данного термина необходимо изучить историческое развитие социальных медиа[1].

Таблица 1. Развитие социальных медиа

Год	Событие
Начало 1990г.	Распространенность и использование только статических веб-страниц, появление первых форумов
Середина 1990г	Появление первых блогов
1998-1999 гг	Появление сервиса блогов Open Diary, имеющего возможность комментирования записей (ранняя форма социальной сети). Появление сервиса LiveJournal - личный блог с возможностью комментирования.
2001 г.	Запуск многоязычного справочного ресурса Wikipedia. Этот сервис позволяет пользователям публиковать, дополнять и редактировать статьи на различные научные и развлекательные темы
2003 г.	Запуск социальной сети MySpace. Возможность создавать персональные профили, вести блоги, создавать сообщества по интересам, размещать различный контент (фото, видео и музыку)
2004 г.	Запуск социальной сети Facebook. Сейчас данная социальная сеть насчитывает более миллиарда пользователей по всему миру
2005 г.	Разработка видеохостинга YouTube, который позволяет пользователям загружать, а также просматривать видео, создать свою страницу (канал), также данные видео можно размещать на других сайтах.
2006 г.	Основание микроблогинга Twitter, который предполагает ограничение размера записи 140 символами. Такое нововведение сделало его популярным среди пользователей и удобным для мониторинга и анализа данных.
С 2010 г.	Появление новых социальных медиа не отслеживается,

Понятие социальные медиа в современном мире имеет низкий уровень научной проработанности. Но опираясь на хронологическую цепочку, можно отметить, что говоря о социальных медиа, мы имеем ввиду быстро развивающуюся совокупность технологий коммуникаций.

С точки зрения другого подхода, социальными медиа называют не технологии, а разновидность интернет-сайтов. Данные сайты предоставляют возможность публикации, обмена и обсуждения контента широким кругом пользователей.

Исследователи Андреас Каплан и Михаэл Хайляйн[2] определяют социальные медиа, как «группу интернет-приложений на той или иной идеологической и технологической базе Web 2.0, которые позволяют участникам социальных сетей создавать содержание («контент») и обмениваться им». В отличие от традиционных медиа, опирающихся на авторитет, социальные средства коммуникации вызывают к чувству принадлежности пользователя к определенному сообществу. Авторы предлагают сегментировать социальные медиа на 6 блоков, включающих себя социальные сети, блоги, виртуальные социальные миры, контент сообщества, виртуальные игровые миры и «совместные» проекты-сети. Данное разделение на виды является наиболее часто употребляемым при анализе социальных медиа.

В работе “What Social Media Is?” А. Майфляйд делит социальные медиа на 6 блоков: блоги, социальные сети, вики, форумы, подкасты, микроблогинг, контент–сообщества[4].

Кейтцманн и др.[3] в своей работе подчеркивают важность роли социальных медиа в современном мире и в маркетинге в целом. Более того авторы выделяют природу социальных медиа и формы в зависимости от целей их использования. В связи с этим, авторы разработали модель “The honey comb framework” (рис. 1). Данная модель состоит из 6 блоков, которыми можно охарактеризовать социальные медиа - идентичность, общение, обмен данными, присутствие, взаимоотношения, репутация и группы.

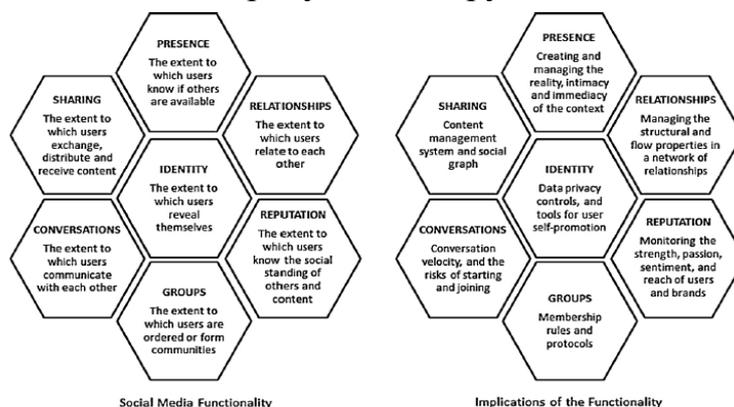


Рисунок 1. The honeycomb framework “SocialMedia? GetSerious!”[3]

Из-за огромного набора социальных медиа, систематизация и сегментирование является хорошим инструментом для формирования ясности в природе социальных медиа. Все выше перечисленные типы сегментации могут быть полезны для компаний при выборе социальных медиа, которые будут является

наиболее привлекательным для потребителей и полезным для достижения поставленных целей.

На сегодняшний момент свыше 1.8 миллиардов людей используют социальные медиа. Все больше новых пользователей начинают использовать сеть Интернет через социальные сети, узнавая вначале о них, а уже после того о поисковых сервисах, информационных сайтах, электронной почте и прочих возможностях (рис. 2).

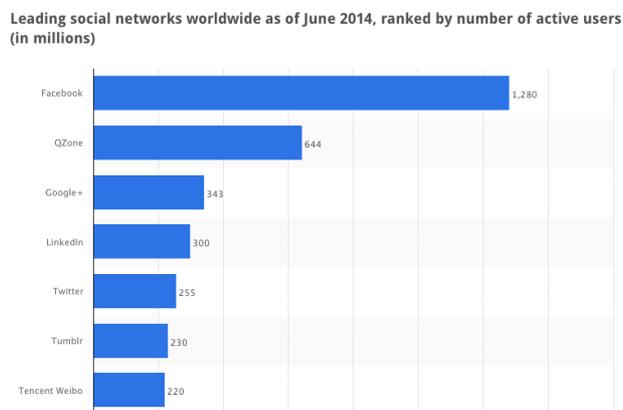


Рисунок 2. Лидирующие социальные медиа 2014г.<sup>2</sup>

Для большинства пользователей Интернета, в России и за рубежом, ежедневное посещение социальных сетей стало нормой и привычкой. Пользователи могут искать старых и новых знакомых, расширить деловые контакты, могут общаться между собой и обмениваться информацией на личные и деловые темы, обмениваться опытом. С каждым днем социальные медиа все более активно входят во все сферы жизни общества, интерфейс социальных сетей претерпевает изменения, становясь более удобным и понятным. Тем временем у пользователей появляется больше выбора и география использования различных социальных сетей увеличивается (рис. 3).

Number of social network users in selected countries in 2013 and 2017 (in millions)

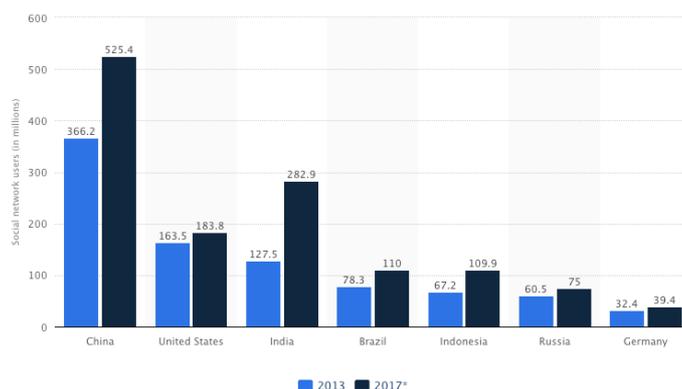


Рисунок 3. Количество пользователей социальных медиа в выбранных странах в 2013 г. и 2017 г.<sup>3</sup>

<sup>2</sup><http://www.statista.com/statistics/272014/global-social-networks-ranked-by-number-of-users/>

<sup>3</sup><http://www.statista.com/statistics/278341/number-of-social-network-users-in-selected-countries/>

На сегодняшний день пользователи социальных медиа имеют аккаунты в нескольких социальных сетях, заводят несколько блогов и видеохостингов. Отсюда возникает интерес изучения возможности создания единой платформы, на которой будут представлен индивидуальный набор социальных медиа для определенного потребителя. Данный вопрос привел к развитию стратегии агрегирования социальных медиа и созданию интернет-сервисов. Основные сервисы-агрегаторы контента социальных медиа представлены в таблице 2.

Важно отметить, что популярностью у потребителей данного контента пользуются агрегаторы, включающие не только набор популярных социальных сетей, но новостные ленты и почту (“socialmediaandemail”).

Таблица 2. Агрегаторы контента социальных медиа

Название агрегатора	Сайт	Кол-во социальных медиа	Характеристика контента
1boardapp	www.1boardapp.com	5	Агрегатор соц.сетей
SN Wall	snwall.ru	+7	Social media and email
Meople	meople.net	12	Агрегатор соц.сетей
Flipboard	flipboard.com	N/D	“Персональный журнал”
Yoono	www.yoono.com	8	Агрегатор соц.сетей
Friendfeed	friendfeed.com	+50	Social media and email
Hootsuite	hootsuite.com	N/D	Панель управления социальными медиа
Feedot	feedot.com	9	Агрегатор соц.сетей
Stumbleupon	www.stumbleupon.com	N/D	Social media and email
Digg	digg.com	N/D	Новостной агрегатор
Reddit	www.reddit.com	N/D	Новостной агрегатор
Spokeo	www.spokeo.com	N/D	Поисковой агрегатор
alternion	www.alternion.com	+220	Social media and email

В 2014 году автором статьи было проведено исследование о предпочтениях потребителя при использовании агрегаторов социальных медиа. В опросе приняли участие 1030 пользователей социальных медиа. Опрос был составлен с использованием интернет ресурса SurveyMonkey.com. В итоге выборка составила 1000 респондентов.

В опросе приняли участие 76% женщин и 24% мужчин. Средний возраст респондента составил 20-25 лет. Большинство респондентов школьники и студенты вузов.

Респондентам был задан вопрос о том, какими социальные медиа они используют и как часто. Как видно на рисунке 4, практически все респонденты являются пользователями социальной сети Vk.com, на втором месте - социальная сеть Facebook.com. Большинство респондентов заходят на страницы в соци-

альных медиа несколько раз в день(50%). Хотелось бы отметить, что 43% опрошенных постоянно проверяют свои аккаунты на страницах социальных медиа.

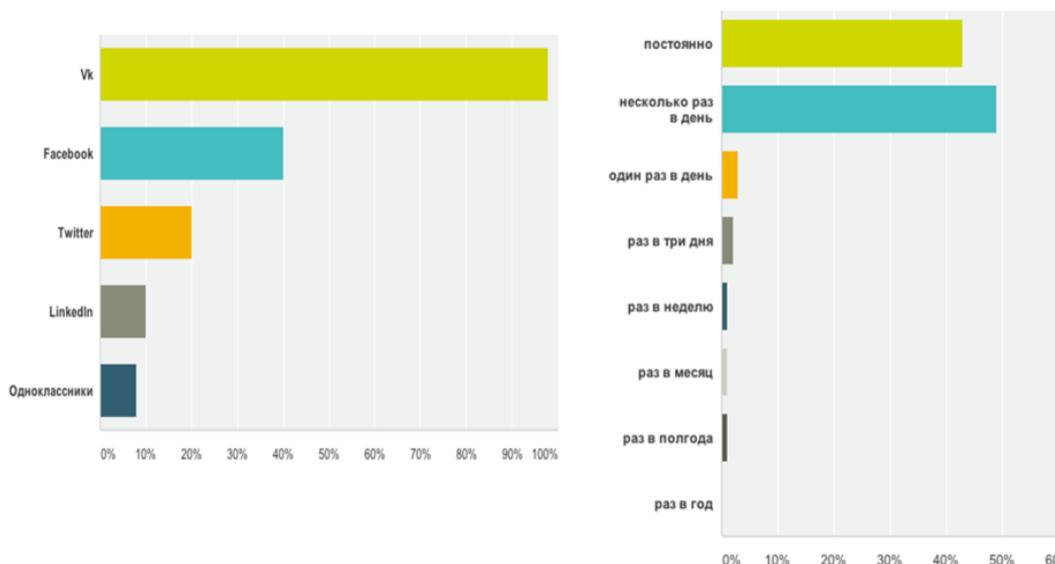


Рисунок 4. Популярность и частота использования социальных медиа социальных медиа.

Один из ключевых вопросов заключался в определении количества просматриваемых социальных медиа за один выход в интернет. Доказывая необходимость агрегатора социальных медиа, респонденты в большинстве просматривают 2 социальных медиа за одно посещение.

Для определения лояльности к той или иной социальной медиа, были выявлены предпочтения респондентов при использовании платформ. Наибольшей ценностью служат характеристики такие, как многофункциональность социальной медиа, удобство использования и доступность социальных медиа с различных гаджетов и из любой точки мира, на любом языке.

Так же было интересно выявить цель использования социальных медиа респондентами. В первую очередь социальные медиа служат платформой для общения, просмотра видео и поиска музыки, чтением новостей тоже является неотъемлемой функцией использования социальных медиа (рис. 5). 33% опрошенных пользуются социальными медиа для работы.

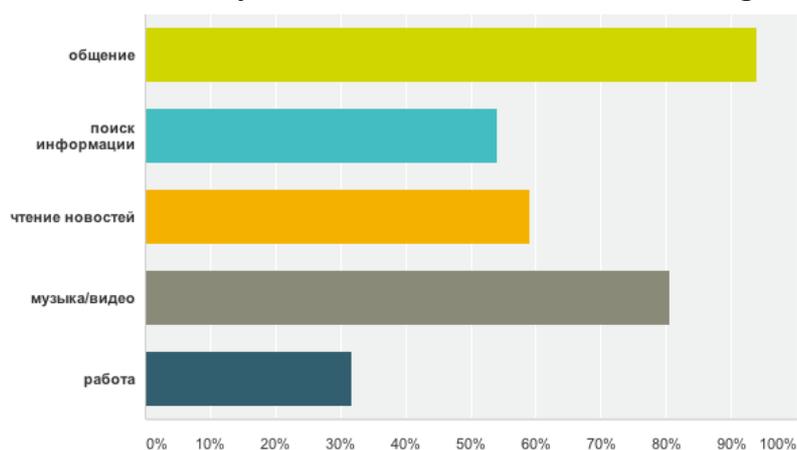


Рисунок 5. Цель использования социальных медиа

Как показал опрос аудитории, многие пользователи(68%) не хотели бы пользоваться одной платформой для всех социальных медиа. Более того, они видят неудобство и потерю времени в переключении с одного приложения на другое, так как большинство из них использует смартфоны (70%) для постоянного использования социальных медиа .

Для продвижения и развития агрегатов социальных медиа, мы можем поставить ряд задач:

- Необходимость в построении сильного бренда агрегатора социальных медиа. Так как высока лояльность потребителя к брендам Vk и Facebook, YouTube.
- Возможность сотрудничества с крупными компаниями или учебными учреждениями. Например, объединение социальных сетей и корпоративной почты.
- Необходимость в сегментировании социальных медиа.
- Разработка маркетинговую стратегию по продвижению сегментов.
- Обеспечение доступности к сервису с любого устройства.
- Поддержка и/или создание сообщества внутри сервиса(путешественников, экологов, коллекционеры и тп).

В условиях растущей популярности социальных медиа, объясняется важность сегментирования и определения оптимального набора для эффективного использования социальных медиа для потребителей. Более того тенденция агрегирования социальных медиа дает возможность для продвижения и развития интернет маркетинга и создания новых сервисов.

### Список литературы

1. Benkler, Yochai. The Wealth of Networks : How Social Production Transforms Markets and Freedom. New Haven, Conn: Yale University Press, 2006., p. 216
2. Kaplan, A. M. and Haenlein. M. Users of the world, unite! The challenges and opportunities of Social Media.*Business Horizons*, 53.1, 2010, pp. 59-68.
3. Kietzmann, J., Kietzmann H. and Hermkens, K. Social media? Get serious! Understanding the functional building blocks of social media. Kelley School of Business, Indiana University, 2011.
4. Mayfield, A. What Social Media Is, *ICrossing*, 2008.
5. Piller, F., Vossen, A., and Ihl, C. From social media to social product development: the impact of social media on co-creation of innovation, *Die Unternehmung*, Vol. 65, No. 1, 2012 .
6. Shigina, Y. and Vahnee, K. How can companies use social media in order to increase stock price and trading volume. Master thesis, University of Antwerp, 2012.
7. NIRI and Corbin Perception Release Studies of Social Media Use in Corporate Investor Communications at 2013 NIRI Annual Conference. *The National Investor Relations Institute*, June 2013.

## Содержание

Приветственное слово участникам Соколовских чтений в Кизляре.....	4
<b>ОЦЕНКА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ</b>	
<i>Магомедова М.Х., Алибеков Ш.И.</i> .....	5
<b>SWOT - АНАЛИЗ КАК ЭЛЕМЕНТ МАРКЕТИНГОВЫХ ИССЛЕДОВАНИЙ</b>	
<i>Татимов М.М.</i> .....	8
<b>РАЗНОЕ НАИМЕНОВАНИЕ ОДНОГО И ТОГО ЖЕ ТОВАРА ПРИ ПОКУПКЕ И ПРОДАЖЕ - ЗАКОННО ИЛИ НЕТ?</b>	
<i>Алиева П.З., Шукашвили Т.Т.</i> .....	12
<b>СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ИННОВАЦИОННОЙ ПРОДУКЦИИ</b>	
<i>Афаунова Ж. Ч., Шибзухова Р.А.</i> .....	15
<b>К ВОПРОСУ ВНЕДРЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В ОРГАНИЗАЦИЯХ</b>	
<i>Ахмедов М.А., Ибрагимова А.Х.</i> .....	20
<b>ФАКТЫ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ЖИЗНИ И ИХ КЛАССИФИКАЦИЯ</b>	
<i>Ахметова Л.А.</i> .....	22
<b>ПРОВЕРКА ПРАВИЛЬНОСТИ НАЧИСЛЕНИЯ АМОРТИЗАЦИИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ</b>	
<i>Балаева Е.Ш., Ш.И. Алибеков</i> .....	26
<b>ФАКТОРЫ, ВЛИЯЮЩИЕ НА ПРИМЕНЕНИЕ МСФО В ИРАКЕ</b>	
<i>Мохаммад Биал Амджад Мохаммад,</i> .....	28
<b>К ВОПРОСУ ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ</b>	
<i>Голубева С.Н.</i> .....	34

ОЦЕНКА «КАЧЕСТВА» БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ <i>Исмаилов А., Ш.И. Алибеков</i> .....	37
ОЖИДАЕМЫЕ ИЗМЕНЕНИЯ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ АРЕНДЫ <i>Гуджатуллаева Е.М.</i> .....	39
БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ НЕГОСУДАРСТВЕННЫХ ОБРАЗОВАТЕЛЬНЫХ УЧРЕЖДЕНИЙ <i>Зармамбетова А.А., Ш.И.Алибеков</i> .....	43
ИНФОРМАЦИОННОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ МАРКЕТИНГОВОГО АНАЛИЗА <i>Татимов М.М.</i> .....	47
УЧЕТ ВРЕМЕННЫХ РАЗНИЦ <i>Исаева М., Ш.И. Алибеков</i> .....	50
ИДЕИ Я. В. СОКОЛОВА О ПАРАДИГМАХ СТАТИСТИКИ <i>Карельская С.Н., Зуга Е.И.</i> .....	53
УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ <i>Куковицкая О., Шиукашвили Т.Т.</i> .....	58
МЕЖДУНАРОДНЫЙ ОПЫТ УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО <i>Ахвердиева Ч., Алибеков Ш. И.</i> .....	63
АУДИТ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ <i>Миронченко Е.Г., Шиукашвили Т.Т.</i> .....	65
НАПРАВЛЕНИЯ ПОИСКА ОШИБОК В АУДИТЕ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ <i>Вячеслав Я.С.</i> .....	69
ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ МОНИТОРИНГА ЭКОНОМИЧЕСКОЙ БЕЗОПАСНОСТИ НАУКОЕМКИХ ПРОИЗВОДСТВ <i>Романовская Е.В.</i> .....	72

ЭКОНОМИЧЕСКАЯ СУЩНОСТЬ И СОДЕРЖАНИЕ ПОНЯТИЙ «ЗАРАБОТНАЯ ПЛАТА» И «ОПЛАТА ТРУДА»	
<i>Сижазжева С.С., Жанатаева М.</i> .....	74
ОРГАНИЗАЦИИ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА В СТРАХОВОЙ КОМПАНИИ	
<i>Наврзбекова З.Р.</i> .....	78
ИНВЕСТИЦИОННАЯ ПРИВЛЕКАТЕЛЬНОСТЬ СТРОИТЕЛЬНОЙ ОТРАСЛИ РОССИИ В УСЛОВИЯХ САНКЦИЙ: ПРОБЛЕМЫ И ПЕРСПЕКТИВЫ	
<i>Тимофеева О.В., Грейден В., Уракова Ю.,</i> .....	84
МЕТОДИКА АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ ВЫПУСКА ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ И ЕЕ РЕАЛИЗАЦИИ	
<i>Ерёмкина Е.Н., Ш.И. Алибеков</i> .....	88
ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ ПРИ ПОЭТАПНОЙ СДАЧЕ РАБОТ	
<i>Тимофеева О.В., Завидов А.</i> .....	90
ОСНОВНЫЕ ВОПРОСЫ ОТВОДА ЗЕМЕЛЬНЫХ УЧАСТКОВ ПОД СТРОИТЕЛЬСТВО	
<i>Тимофеева О.В., Стафина А, Герасименко А,</i> .....	92
ИНВЕСТИЦИОННЫЕ РИСКИ СТРОИТЕЛЬНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ ХОЗЯЙСТВОВАНИЯ	
<i>Тимофеева О.В., Тюрина К.А., Смахтин В.В.</i> .....	95
УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА КАК ИНСТРУМЕНТ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ БЕЗОПАСНОСТИ	
<i>Астраханцева Е.А.</i> .....	99
ОСНОВНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ ОПТИМИЗАЦИИ РИСКОВ ПРИ ПРОВЕДЕНИИ АУДИТА ИНФОРМАЦИОННЫХ СИСТЕМ	
<i>Кравченко М., Алибеков Ш.И.</i> .....	100

ПРОБЛЕМЫ ОТРАЖЕНИЯ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ В УЧЕТНЫХ И ИНФОРМАЦИОННЫХ СИСТЕМАХ <i>Абулгасанова У.М., Алибеков Ш.И.</i> .....	103
О СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ СИСТЕМЫ ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ НА ФИНАНСОВЫХ РЫНКАХ РОССИИ <i>Галяутдинова Г.З.</i> .....	107
МОДЕЛЬ ИНТЕГРАЦИИ NPD-ПРОЦЕССОВ В ПРОЦЕССНЫЙ ЛАНДШАФТ ПРЕДПРИЯТИЯ <i>Е.П. Гарина</i> .....	111
СРАВНЕНИЕ КЛЮЧЕВЫХ АСПЕКТОВ ПБУ 2/2008 «УЧЕТ ДОГОВОРОВ СТРОИТЕЛЬНОГО ПОДРЯДА» И МСФО 11 «ДОГОВОРЫ НА СТРОИТЕЛЬСТВО» <i>Григорьева В.В., Бадмаева Ж.Д.</i> .....	117
ОБОСНОВАНИЕ ЭКОНОМИЧЕСКОГО И СОЦИАЛЬНОГО ЭФФЕКТА ОТ РЕАЛИЗАЦИИ КОНКУРЕНТНОЙ СТРАТЕГИИ ПРОМЫШЛЕННОГО ПРЕДПРИЯТИЯ (НА ПРИМЕРЕ ОАО «ОСВАР») <i>Егорова А.О., Кузнецов В.П.</i> .....	120
УСЛОВИЯ ПРИМЕНЕНИЯ ЗАРУБЕЖНЫХ МЕТОДИК ОЦЕНКИ ВЕРОЯТНОСТИ НАСТУПЛЕНИЯ БАНКРОТСТВА НА ПРОМЫШЛЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ В РОССИИ. <i>Ефремова А.Д.</i> .....	124
МЕТОДИЧЕСКИЙ ИНСТРУМЕНТАРИЙ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА <i>Клычова А.С., Гимадиев И.М.</i> .....	128
ОСНОВНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ АУДИТА КРЕДИТОВ И ЗАЙМОВ <i>Клычова Г.С., Закирова А.Р.</i> .....	132
АУДИТ ПРОГНОЗНОЙ ОТЧЕТНОСТИ: ПРОБЛЕМА СБОРА АУДИТОРСКИХ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ <i>Клычова Г.С., Закирова А.Р.</i> .....	136
СОЗДАНИЕ И СТРОИТЕЛЬСТВО ПРОМЫШЛЕННЫХ ПАРКОВ	

<i>Кузнецова С.Н., Уточкина И.А.</i> .....	139
<b>ОЦЕНКА НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ ОРГАНИЗАЦИЙ ПРОМЫШЛЕННОСТИ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ КАК ОБЪЕКТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА: СОСТОЯНИЕ И РАЗВИТИЕ</b>	
<i>Налецкая Т.Н.</i> .....	142
<b>ПРОБЛЕМЫ СБЛИЖЕНИЯ НАЦИОНАЛЬНЫХ И МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ</b>	
<i>Фахретдинова Э.Н.</i> .....	148
<b>РАЗВИТИЕ ИННОВАЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В ПОДДЕРЖКУ МАЛОГО И СРЕДНЕГО БИЗНЕСА РЕСПУБЛИКЕ ТАТАРСТАН</b>	
<i>Хаялеева Ч.С., Мусташкина Д.А.</i> .....	150
<b>СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ И ТЕНДЕНЦИИ РАЗВИТИЯ ХЛЕБОПЕКАРНОЙ ОТРАСЛИ</b>	
<i>Эфендиева Г.А., Адамокова А.Х.</i> .....	152
<b>СОВРЕМЕННЫЕ ПРОБЛЕМЫ МЕТОДИК ИСЧИСЛЕНИЯ РЕНТАБЕЛЬНОСТИ АКТИВОВ И СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА И ОСНОВНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ ИХ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ</b>	
<i>Зарецкий В.О.</i> .....	157
<b>УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ АНАЛИЗ В ПРЕДПРИЯТИЯХ АПК И ЕГО СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ</b>	
<i>Гасанов Н.Г.</i> .....	164
<b>ПРИМЕНЕНИЕ АНАЛИТИЧЕСКИХ ПРОЦЕДУР В АУДИТЕ НМА</b>	
<i>Магомедиминова Н.А., Ш.И. Алибеков</i> .....	172
<b>ПЛАНИРОВАНИЕ АУДИТА КАССОВЫХ ОПЕРАЦИЙ</b>	
<i>Шукашвили Т.Т.</i> .....	174
<b>РОЛЬ СОЦИАЛЬНЫХ МЕДИА И АГРЕГАТОРОВ СОЦИАЛЬНЫХ МЕДИА В МАРКЕТИНГЕ</b>	
<i>Шигина Я.И.</i> .....	179

# **БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, АНАЛИЗ И АУДИТ: ИСТОРИЯ И СОВРЕМЕННОСТЬ**

**Материалы V Всероссийской научно-практической конференции, по-  
священной памяти**

**Заслуженного деятеля науки РФ, доктора  
экономических наук, профессора  
Соколова Ярослава Вячеславовича  
22 декабря 2014 года**

Научное издание

Компьютерная верстка М.Н. Магомедовой, Х.А. Асхабовой  
Оформление обложки Э.Ш. Казумова

---

Формат 60x84 <sup>1</sup>/<sub>16</sub>. Бумага типографии №1  
Печать цифровая. Тираж 200 экз. Заказ №150

---

Филиал СПбГЭУ в г. Кизляре. 368830, Кизляр, ул. Дзержинского 7.  
КМЦ филиала СПбГЭУ в г. Кизляре. 368830, Кизляр, ул. Ленина 14.