

Министерство образования и науки Российской Федерации
Федеральное государственное бюджетное образовательное
учреждение высшего профессионального образования
«ПЕРМСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ НАЦИОНАЛЬНЫЙ
ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»
Международная академия наук высшей школы
Пермский территориальный институт
профессиональных бухгалтеров и аудиторов

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

Сборник научных статей

Выпуск 4

Под общей редакцией проф. Т.Г. Шешуковой

Пермь 2014

M 75

M 75

ISBN 978-5-7944-1625-1

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

УДК 65.01:657:004

ББК 65.050.2:65.052

Пермского государственного национального исследовательского университета

Научное издание

Издается в авторской редакции

Компьютерная верстка Е.С. Волеговой

Подписано к печати 10.07.2014. Формат 60х84/16. Усл. печ. л. 9,99. Тираж 90 экз. Заказ

Редакционно-издательский отдел Пермского государственного национального
исследовательского университета. 614990. Пермь, ул. Букирева, 15

ISBN 978-5-7944-2362-4 (вып. 4)

© Пермский государственный национальный
исследовательский университет, 2014

І. ЭКОНОМИЧЕСКИЙ АНАЛИЗ, ФИНАНСЫ И КОММЕРЧЕСКИЙ РАСЧЕТ В РЫНОЧНОЙ ЭКОНОМИКЕ

УДК 336.221

ОЦЕНКА РЕЗУЛЬТАТИВНОСТИ ИННОВАЦИОННО-ОРИЕНТИРОВАННЫХ НАЛОГОВЫХ ЛЬГОТ

**М.А. Жажин, студент магистратуры факультета «Налоги и
налогообложение»**

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

Финансовый университет при Правительстве РФ, Москва

В статье исследуются вопросы оптимизации налогового регулирования инновационной деятельности. Авторами предложены меры по оптимизации налоговых льгот посредством сокращения количества за счет отмены неэффективных. Исследованы действующие методики оценки эффективности налоговых льгот и выявлена авторская позиция по ее совершенствованию.

Ключевые слова: налог, налоговое регулирование, оптимизация, инновационная деятельность, мониторинг эффективности, льгота.

Необходимость регулирования инновационной деятельности является общепризнанным фактом в силу того, что разработки и исследования, реализуемые в рамках инновационной деятельности экономического субъекта, способны нести не только частный характер, но и способствовать общему росту экономики.

Необходимость предоставления налоговых льгот в качестве инструмента, стимулирующего инновационную деятельность хозяйствующих субъектов, является дискуссионным вопросом в современной практике налогообложения. С одной стороны, многие экономические субъекты, осуществляют инновационную деятельность независимо от факта предоставления налоговой льготы, и в этом случае налоговые льготы оборачиваются лишь потерями для бюджетов. С другой стороны, факт использования налоговой льготы отдельной компанией сокращает ее «налоговые потери», что, в конечном итоге, благоприятно сказывается на общем экономическом результате деятельности предприятия и бюджете страны.

Государство несет значительные налоговые риски в результате предоставления налоговых льгот, в том числе для организаций, осуществляющих инновационную деятельность. Так, в 2012 году чистые потери федерального бюджета в результате стимулирования инновационной деятельности составили 12,2 млрд. руб.

В связи с этим, вопросы мониторинга эффективности налоговых льгот в последнее время являются актуальными.

Только в процессе мониторинга налоговых льгот, можно выявить неэффективные налоговые льготы и принять своевременные меры по их оптимизации.

Согласно основным направлениям налоговой политики на 2013 год, мониторинг эффективности налоговых льгот является одним из приоритетных направлений фискальной политики Российской Федерации.

Однако в настоящий момент не существует единой методики оценки эффективности налоговых льгот на федеральном уровне, а действующие методики на уровне субъектов и муниципалитетов являются недоработанными в результате того, что практически каждая методика на региональном и местном уровнях содержит свой индивидуальный порядок расчёта бюджетной и социальной эффективности, содержит разрозненные экономические и социальные показатели, которые, зачастую, не являются экономически обоснованными.

Анализ эффективности инновационно-ориентированных налоговых льгот является одним из наиболее эффективных способов оценки целесообразности «налоговых потерь» государства от предоставления налоговых льгот и преференций. Наиболее точной методикой анализа эффективности налоговых льгот является корреляционно-регрессионный анализ. Стоит обратить внимание, что использование данных статистических методик в реальной жизни затруднено большим количеством внешних факторов, не позволяющих построить адекватную модель поведения экономического субъекта. Еще одним недостатком данного способа является отсутствие возможности прогнозировать эффект от введения новых налоговых льгот. Корреляционно - регрессионный анализ эффективности налоговых льгот производится на основании уравнения регрессии:

$$Y_{it} = a_0 + a_1 * X_{1it} + a_2 * X_{2it} + a_3 * X_{3it} + a_4 * X_{4it} + U_{it},$$

где: Y_{it} – уровень расходов на исследования и разработки в периоде времени t ;

A – константы, отражающие связь между факторами;

X1it – фиктивная переменная, равная «1», если налоговая льгота доступна, и равная «0», если нет;

X2it, – уровень затрат на исследования и разработки в периоде t-1;

X3it, – ожидаемый спрос на продукцию в периоде t;

X4it – вероятное сальдо денежных потоков в периоде t.

Используя средства обработки данных, определяются значения коэффициентов при факторах, и обосновывается их степень влияния на уровень расходов.

Более простым способом является оценка эластичности спроса на НИОКР. Предположив, что у определенной компании есть положительная налоговая база по налогу на прибыль организаций, рассчитываются издержки на осуществление НИОКР. Так, в рамках действующего налогового законодательства, издержки компании от каждого дополнительного рубля, потраченного на НИОКР равны 70 коп. При отсутствии данной налоговой льготы, издержки увеличились бы до уровня 80 коп. на каждый рубль инвестиций. Иными словами данная льгота снижает стоимость разработок на

$$\frac{(0,8-0,7)}{0,8} * 100\% = 12,5\%.$$

Рассчитаем эластичность спроса на НИОКР и прогнозный эффект использования льготы. Так, при уровне эластичности 0,7 стоимость разработок предприятия снижается на 8,75%.

Выбор метода оценки результативности налоговых льгот, в первую очередь зависит от набора статистических данных для анализа. Система показателей, предложенная выше позволяет определить сравнительную эффективность налоговой льготы при сопоставлении с механизмом прямого финансирования из бюджета. Данные методики позволяют наглядно определить целесообразность применения государством налоговых льгот, взамен бюджетного субсидирования.

В качестве примера рассмотрим льготу, предоставляемую в форме повышающего коэффициента к расходам, учитываемым в целях налогообложения. Предположим, что в отчетный период организация «А» осуществила НИОКР на 1000 руб., при этом данные разработки завершены, и компания имеет право на применение указанной выше льготы. Расходы государства на предоставление данной льготы составят 100р. ((1000р.*1,5-1000р.)*20%). С точки зрения компании, ее расходы за счет предоставления данной льготы сокращаются на 125 руб. Безусловно, при проведении расчетов стоит учитывать текущую рыночную конъюнктуру, но уже на данном этапе анализа, можно утверждать, что льготы, предоставляемые в форме повышающих

коэффициентов, являются более эффективными, как бизнеса, так и бюджетов.

Анализ эффективности применения налоговых льгот сводится не только к расчётам показателей бюджетной эффективности и экономической целесообразности для предприятия. Стоит обратить внимание, что в современной налоговой системе не учитывают показатель «эффективности ускорения научно-технического прогресса», под которым понимается период времени, после введения налоговой льготы, по окончании которого существенно увеличиваются расходы предприятий на НИОКР. Существующие методики оценки эффективности налоговых льгот носят весьма краткосрочный характер, и при отсутствии фактических и экономических результатов НИОКР законодатели стремятся к оптимизации или ликвидации предоставляемых льгот.

Анализ эффективности и оценка результативности налоговых льгот является длительным и сложным многогранным процессом. С одной стороны, необходимость осуществления контрольно-аналитических мероприятий обусловлена желанием сократить неэффективные расходы государства, с другой стороны, не существует четкой системы показателей для достоверного анализа всех предоставляемых налоговых льгот. Каждая отдельно взятая налоговая льгота является самостоятельным механизмом, нуждающимся в отдельно разработанном подходе.

Список литературы

1. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2013 год и на плановый период 2014 и 2015 годов"
2. Валдайцев С.В., Горланов Г.В. Эффективность ускорения научно-технического прогресса. Л.: Изд-во Ленинградского ун-та, 2011.
3. Друкер П. Бизнес и инновации. Киев. 2012.
4. Красавин В.И. «Формирование налоговых льгот в субъектах Российской Федерации» Автореферат диссертации на соискание учётной степени кандидата экономических наук. Санкт-Петербург 2011 год.
5. Марков В.В. «Налоговые льготы как способ стимулирования инновационной деятельности: оценка целесообразности и бюджетной результативности их применения» СПб ГУ, 2010.
6. Песков М.Н. Бюджетная эффективность инициатив государственных органов власти. М.: Финансы и статистика, 2008.

7. Савина О.Н. Оценка эффективности налоговых льгот в современной практике налогообложения // Налоги и налогообложение. Москва, 2012, № 9-10 (99-100). С. 15-29.

8. Савина О.Н. Барьеры в нормативном правовом обеспечении механизма предоставления и применения налоговых льгот и преференций в России// Региональная экономика: теория и практика. Москва, 2012. № 26 (257). С. 44-47.

9. Cordes, Joseph J., Harry S. Watson, and J. Scott Hauger. Effects of Tax Reform on High Technology Firms // National Tax Journal 40 (2009)

10. http://www.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2013/06/ONNP_2013-06-05.pdf (дата обращения: 10.04.2014).

УДК 657.6

МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ АНАЛИЗА ДЕЛОВОЙ АКТИВНОСТИ И РЕЙТИНГА ХОЗЯЙСТВУЮЩЕГО СУБЪЕКТА

**А.С. Закшевская, студентка 5 курса специальности
«Бухгалтерский учет, анализ и аудит»**

**С.А. Бороненкова, профессор кафедры бухгалтерского учета и
аудита, д.э.н., профессор**

Уральский государственный экономический университет,
Екатеринбург

Рассмотрены теоретические аспекты понятия «деловая активность», его экономическое содержание, определен порядок его оценки с помощью системы показателей. Разработана матрица значимости показателей оценки рейтинга экономических субъектов.

*Ключевые слова: деловая активность, экономическая
эффективность деятельности, показатели оценки*

Термин «деловая активность» появился в зарубежной литературе много лет назад. Само понятие «business activity» с английского можно дословно перевести как «бизнес-деятельность», то есть в общем смысле любая предпринимательская деятельность предполагает деловую активность. В российский экономический лексикон понятие «деловая активность» пришло из мировой практики в момент реформирования экономической системы страны и перехода к рыночным отношениям.

В современной экономической литературе достаточно много места уделяется оценке деловой активности хозяйствующего субъекта.

Рассмотрев публикации по деловой активности различных авторов с 1997 года по настоящее время, нами сформировано свое определение и система показателей деловой активности.

Деловая активность – это ключевая характеристика эффективности и результативности деятельности организации, способствующая успешному продвижению на рынках продукции, капитала и реализации поставленных стратегических целей.

Целью управления деловой активностью организации является укрепление деловой репутации, создание благоприятного отношения к

организации и её продукции, формирование определенного положительного образа (имиджа), а также осуществление постоянного мониторинга за состоянием каждого направления деятельности организации.

Пользователями информации о состоянии деловой активности хозяйствующего субъекта могут быть собственники, руководство предприятия, персонал, банки и другие кредиторы, инвесторы, деловые партнеры, конкуренты, налоговые и местные органы власти, аудиторские фирмы, консультанты, биржи, юристы, пресса, профсоюзы.

При оценке деловой активности хозяйствующего субъекта принципиальное значение имеет точность и объективность оценки, которые зависят от того, какая система показателей положена в основу расчета деловой активности, методика их расчета и информационная база.

При отборе аналитических коэффициентов преследовалась цель, чтобы при минимальном их количестве они давали максимум полезной информации.

Анализ точек зрения различных авторов позволил сформировать единую систему показателей деловой активности организации, состоящую из двух блоков показателей: качественные и количественные критерии (рис. 1).

К качественным показателям отнесены:

- широта рынков сбыта;
- деловая репутация организации;
- конкурентоспособность;
- наличие постоянных поставщиков и потребителей.

Исходя из определения деловой активности система количественных критериев рассматривается по двум направлениям:

- показатели, характеризующие динамичное использование и развитие ресурсного потенциала хозяйствующего субъекта;
- показатели, характеризующие динамичное использование и развитие финансово-экономического потенциала.

Ресурсный потенциал характеризует использование ресурсов организации с целью улучшения результатов её деятельности: увеличения объема производства и реализации, снижения затрат, увеличения прибыли. Эффективность использования ресурсов находит отражение в показателях:

- материалоёмкость;
- фондоотдача;
- производительность труда.

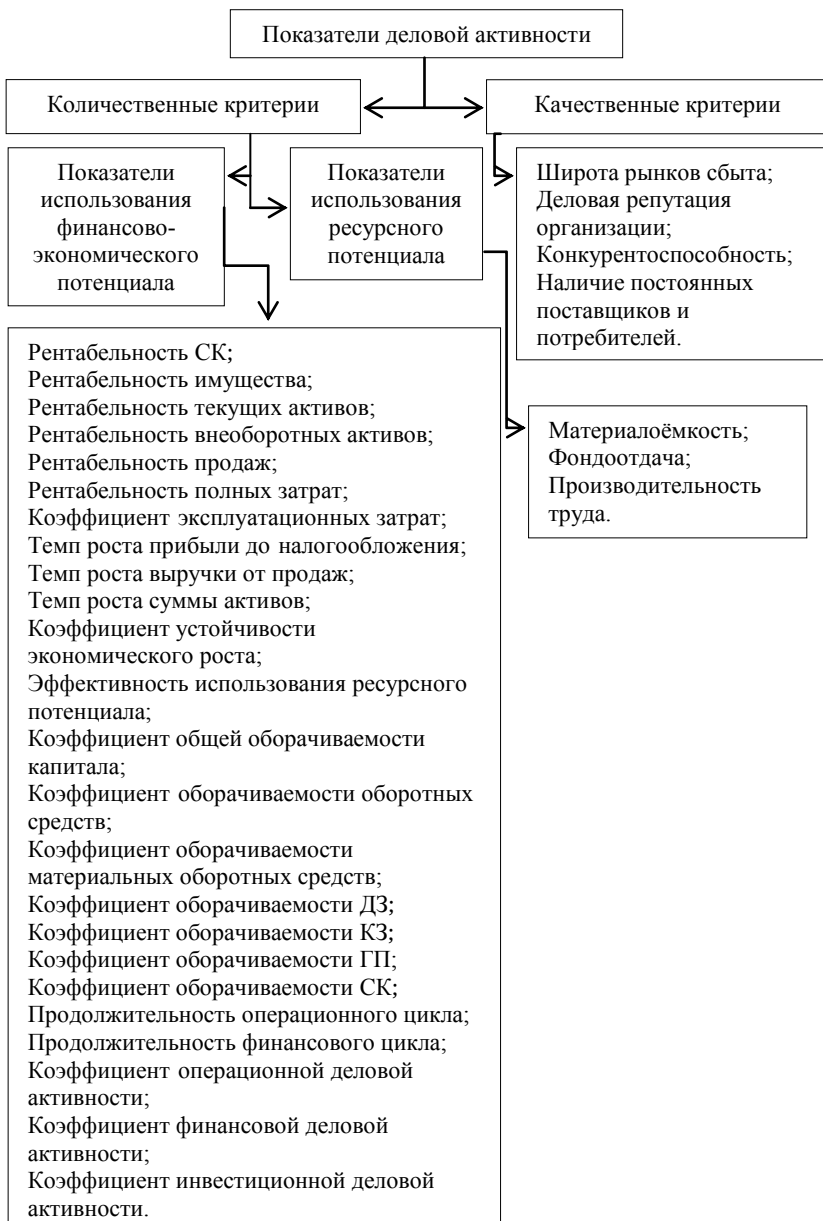


Рис. 1. Система показателей деловой активности организации

Финансово-экономический потенциал включает финансовые и денежно-потокные показатели, экономические показатели. В данной группе представлены показатели рентабельности, прибыльности, коэффициент устойчивости экономического роста, показатели оборачиваемости, коэффициенты операционной, финансовой и инвестиционной деловой активности.

Важность создания данной системы показателей была обусловлена необходимостью оценки деловой активности не только с позиции кредитоспособности и конкурентоспособности, но и с позиции самооценки.

Для обобщающей оценки деловой активности организации используется сводная оценка рейтинга хозяйствующего субъекта.

Рейтинг – это оценка значимости масштабности важности объекта (фирмы, банка) характеризуемая числовым показателем или номером места, занимаемого им в ряду сходных объектов [4, с. 228].

Существует несколько методик рейтинговой оценки предприятия.

В данной статье будет подробно представлена методика экспертно-балльной оценки, предложенная С.А. Бороненковой и С.И. Крыловым [1, с. 135], позволяющая присвоить хозяйствующему субъекту общую сумму баллов, которая и будет решающим показателем при определении рейтинга предприятия. С этой целью все количественные показатели разбиты на три группы (табл. 1).

Таблица 1

Классификация показателей по классам

Показатель	Значение показателя		
	высокое	среднее	низкое
Фондоотдача, руб.	>20	10-20	<10
Рентабельность собственного капитала, %	>10	5-10	<5
Рентабельность имущества, %	>10	5-10	<5
Рентабельность текущих (оборотных) активов, %	>9	3-9	<3
Рентабельность продаж, %	>10	5-10	<5
Рентабельность полных затрат, %	>10	5-10	<5
Темп роста прибыли до налогообложения, %	>110	100-110	<100
Темп роста выручки от продаж, %	>110	100-110	<100
Темп роста суммы активов, %	>110	100-110	<100
Коэффициент оборачиваемости собственного капитала	>0,95	0,8-0,95	<0,8

При этом условно принимается, что показателям, попадающим в первую группу, присваивается 3 балла, во вторую – 2 балла, в третью – 1 балл.

Предприятие имеет абсолютно устойчивое финансовое состояние и высокий потенциал, если все показатели находятся в пределах первого класса.

Предприятие имеет признаки напряженности и пониженной надёжности, если большая часть показателей по своим значениям находятся в пределах второго класса и не более одного показателя – в третьем классе.

Предприятие имеет неустойчивое финансовое и экономическое положение, если по всем группам большинство показателей находится в пределах третьего класса.

Критерием высокого рейтинга является наибольшая сумма баллов по всем показателям. При этом можно отнести предприятие к той или иной группе надёжности, попадание в первую группу, свидетельствует о высокой финансовой и экономической (производственной) надёжности.

Определение границ показателей было разработано экспертным путем.

В таблице 2 представлено примерное ранжирование предприятий по степени надёжности в соответствии с полученной суммой баллов.

Таблица 2

Определение степени надёжности предприятия

<i>Степень надёжности предприятия</i>	<i>Сумма баллов</i>
Высокая степень надёжности	30
Средняя степень надёжности	22-30
Степень надёжности ниже средней	15-21
Низкая степень надёжности	9-14

Третий этап предполагает разработку матрицы значимости интересов пользователя к группам показателей.

Классификация пользователей информации о рейтинге хозяйствующего субъекта формируется исходя из их интереса к развитию ресурсного или финансово-экономического уровней и характеризующих их показателей.

Например: заказчики рассматривают рейтинг с позиции возможностей данного предприятия выполнить заказ на производство продукции, т.е. хватит ли у него ресурсного потенциала.

Поставщика интересует ресурсный потенциал, так как рост этой группы показателей вызывает увеличение объемов его реализации при работе с данным хозяйствующим субъектом.

Для конкурентов, кредиторов, инвесторов, фискальных органов интерес будет, прежде всего, представлять финансово-экономический потенциал.

При этом необходимо отметить, что заинтересованность отдельных пользователей в том или ином потенциале не означает того, что другие группы показателей их не интересуют. Поэтому необходимо каждой группе показателей указать определенные удельные веса, характеризующие его значимость в соответствии с их интересами (табл. 3).

Таблица 3

*Матрица значимости для пользователей показателей оценки
рейтинга хозяйствующего субъекта*

<i>Пользователи информации о рейтинге хозяйствующего субъекта</i>	<i>Ресурсный потенциал</i>	<i>Финансово-экономический потенциал</i>
Конкуренты	20%	80%
Поставщики	40%	60%
Заказчики	50%	50%
Кредиторы	20%	80%
Инвесторы	20%	80%

Каждый из пользователей информации руководствуется соображениями собственной выгоды и своей индивидуальной шкалой предпочтения и ценностей.

Общий итог в баллах (табл. 2) корректируется в соответствии с удельными весами заинтересованности пользователей (табл. 3), и определяется средневзвешенный балл.

Рассмотренная методика делает количественно измеримой оценку надёжности делового партнера по результатам текущей и предыдущей деятельности в зависимости от интересов пользователя. Кроме того она поможет хозяйствующему субъекту оценить свое положение на рынке.

Список литературы

1. Бороненкова С.А. Финансовый анализ предприятия: учеб. пособие / С. А. Бороненкова, Л.И. Маслова, С.И. Крылов; М-во общ. и проф. образования Рос. Федерации, Урал. гос. экон. ун-т. 2-е изд., испр. и доп. Екатеринбург: Издательство УрГЭУ, 1997. 200 с.

2. Денисова И.Н. Деловая активность как измеритель адаптации субъектов бизнеса к условиям рынка / Денисова И.Н. // Российское предпринимательство. 2012. № 3 (201). С. 34-39.

3. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности: учебник / коллектив авторов. М.: КНОРУС, 2012. 432 с.

4. Косолапова М.В. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности: Учебник / М.В. Косолапова, В.А. Свободин. М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2011. 248 с.

5. Медведева О.В. Комплексный экономический анализ деятельности предприятия: учебник / О.В. Медведева, Е.В. Шпилевская, А.В. Немова. Ростов н/Д: Феникс, 2010. 343, [1] с. (Высшее образование).

РАЗВИТИЕ СИСТЕМЫ КАТЕГОРИЗАЦИИ ГОСТИНИЦ

А.В. Курлыкина, студент магистратуры направления «Экономика» магистерской программы «Финансовый аналитик»
Т.Г. Шешукова, зав. кафедрой учета, аудита и экономического анализа, д.э.н., профессор
Пермский государственный национальный исследовательский университет, Пермь

В статье раскрыты подходы к категоризации гостиниц в различных странах, на основе обобщения опыта предложен авторский подход. Отражены этапы классификации гостиниц.

Ключевые слова: гостиничный бизнес, анализ деятельности хозяйствующего субъекта.

Индустрия гостеприимства является ключевым фактором развития как внутреннего, так и международного туризма. Основные аспекты международного туризма регулируются Всемирной туристической организацией системы Организации Объединенных Наций – ЮНВТО.

Под средством размещения, согласно терминологии ЮНВТО, понимается любой объект помещения, который регулярно или иногда предоставляет туристам размещение для ночевки [4, С.4]. На практике средства размещения представляют собой широкий спектр — от дорогих гостиниц (5 звезд) до туристских хостелов.

С точки зрения бизнеса гостиница представляет собой предприятие по производству и предоставлению услуг коммерческого гостеприимства, среди которых основными являются услуга размещения и услуга питания.

Сущность предоставления услуги размещения состоит в том, что, с одной стороны, в пользование предоставляются специальные помещения (гостиничные номера), с другой стороны, предоставляются услуги, выполняемые непосредственно персоналом гостиницы: услуги портье по приему и оформлению гостей, услуги горничных по уборке гостиничных номеров и т.д.

Работа в сфере гостиничного бизнеса является специфической. В связи с этим она имеет некоторые отличительные черты от других сфер деятельности:

1. Гостиничный номер невозможно перемещать с места на место во время продажи. Фактически продается не сам номер, а право занять его на определенное время.

2. Предоставляемому в гостинице комплексу услуг не соответствует такая общая для услуг характеристика, как одновременность, неразрывный характер процессов производства и потребления. Отдельные гостиничные услуги не связаны с присутствием клиента. Например, уборка и подготовка номера к продаже не совпадает по месту и времени с моментом продажи номера в службе размещения и непосредственным заселением клиента.

3. Комплекс гостиничных услуг в целом не может быть сохранен для дальнейшей продажи. Если на текущие сутки гостиничный номер остается непроданным, то его невозможно продать дополнительно за эти сутки.

4. Широкое участие людей в отличие от услуг промышленности, где в большей степени используются машины и автоматы.

5. Колебание спроса в зависимости от времени года (большинство туристов отдыхают в летние месяцы), а также дней недели (деловые туристы размещаются в гостинице в будни).

Таким образом, основными задачами в сфере гостиничного бизнеса становятся создание конкурентных преимуществ и повышение конкурентоспособности, создание стабильной клиентуры через умение найти своего клиента, поиск и создание новых путей развития, постоянное обновление собственной политики с учетом динамично развивающегося рынка гостиничных услуг.

Сертификация туристских услуг и услуг гостиниц является одним из важнейших механизмов управления качеством обслуживания, дающих возможность объективно оценить уровень услуг, подтвердить их безопасность для потребителя.

На сегодняшний день в мире не разработана единая система категоризации гостиниц. Рекомендации ВТО по определению категорий гостиниц каждой страной трактуются по своему. Окончательное решение принимает министерство по туризму страны.

Гостиничные предприятия могут классифицироваться по различным критериям, среди которых:

- Уровень комфорта
- Количественные показатели номерного фонда
- Функциональное назначение
- Месторасположение
- Продолжительность деятельности

- Обеспеченность питанием
- Продолжительность пребывания
- Уровень цен и т.д.

Наиболее важным критерием является уровень комфорта, который положен в основу всех существующих мировых систем сертификации.

Уровень комфорта – это комплексный критерий, слагаемыми которого являются:

- Состояние номерного фонда – площадь, структура, наличие коммунальных удобств в номере.
- Состояние мебели и оборудования.
- Наличие и состояние предприятий питания
- Месторасположение гостинцы
- Состояние здания и подъездных путей к гостинице, обустройство прилегающей территории
- Информационное обеспечение
- Техническое оснащение номеров
- Возможность предоставления различных дополнительных услуг

По данным Международной ассоциации гостиниц и ресторанов (МАГР) в настоящее время официальная система категоризации средств размещения принята только в 64 странах мира, в 11 из них она находится в стадии разработки, в 58 странах гостиницы не имеют единой категоризации [1, с. 850].

В настоящее время в мире действуют различные национальные системы категоризации средств размещения:

- Европейская (система «звезд»), применяется во Франции, Австрии, России

- Система «Букв» (А, В, С, D) в Греции, согласно которой гостиницы условно делятся на четыре категории: А, В, С, D. Гостиницы категории «А» соответствуют четырем звездам, «В» – трем, «С» – двум. Гостиницам высшего класса нередко присуждается категория «de luxe».

- Система «Корон» в Великобритании. Для перевода категории гостиницы с «языка корон» на «язык звезд», нужно от общего числа корон отнять одну.

Все системы категоризации можно объединить в две группы:

1. «Европейский тип» - в основу положена французская национальная система.

2. Балльная оценка – в основу положена индийская национальная система.

В каждом отдельном государстве к пониманию уровня комфорта как критерия классификации подходят по-разному.

Так, например, во **Франции** все гостиницы подразделяются на шесть категорий (от 1 до 4 звезд, «люкс» и некатегорийные). При этом предпочтение отдается техническому качеству. Размер гостиницы практически не оказывает влияние на категорию, т.к. клиент получает отдельный номер, и только его оборудование и набор услуг являются критериями оценки.

В **Великобритании** наряду с системой «корон» используется классификация, предложенная Ассоциацией британских турагентств – «British Travel Authority» (BTA). Гостиничный сервис страны можно условно разделить на 4 категории. Наиболее дорогими являются гостиницы категории Luxe. Обычно это шикарные гостиницы, соответствующие высшим международным стандартам размещения, услуг, удобств и кухни. Следующей категорией являются гостиницы класса Charming Town House, сочетающие в себе хорошее обслуживание и не слишком высокие цены. Следующими за ними идут недорогие гостиницы, которые расположены в районах крупных вокзалов. К четвертой категории можно отнести пансионаты: Boarding House, Bed & Breakfast, а также небольшие сельские гостиницы (inns).

В **Португалии** все средства размещения разделены на 8 классов: гостиницы, пансионаты, пусадос (малые гостиницы, находящиеся под контролем государства), малые гостиницы, мотели, апарт-отели, туристские деревни и дома для приезжих.

В **Швейцарии** категоризация гостиниц разработана Ассоциацией SSH. В зависимости от основного предназначения средства размещения делятся на: гостиницы для отдыха (F), бизнес-гостиницы (G), конгрессные гостиницы (S), гостиницы бальнеологических курортов (K), размещение с завтраком или без питания (Hotel-garni), апарт-гостиницы с небольшими удобствами для приготовления пищи (Aparthotel), деревенские дома (Country Inn), которые включают комфортабельные номера (не менее 5), хорошую кухню, стоянку для автомобилей. Основные классы гостиниц, входящих в SSH, подразделяются на категории от 1 до 5 звезд согласно стандартам ассоциации: гостиница – Simple (0 звезд); комфортабельная гостиница – Comfortable (1 звезда); гостиница средней категории – Middle Class (2 звезды); гостиница улучшенной средней категории – Good Middle Class (3 звезды); гостиница первой категории – First Class (4 звезды); гостиница категории «люкс» – Luxury (5 звезд).

В **Мексике** рейтинги гостиниц определяют государственные структуры.

Единой официальной, утвержденной государственными органами категоризации в **США** не существует. Здесь, по комфортности гостиницы делятся на 5 категорий. Высший статус присуждается двумя учреждениями: American Automobile Association (ААА, Автомобильная ассоциация Америки), делящий гостиницы по так называемым «бриллиантам» и Mobile Travel Guide, ассоциация связана с организацией поездок, по системе – «пять звезд». Кроме того отели США классифицируются по месту расположения, по ценам, по типам услуг, которые они предлагают, а также в зависимости от условий использования.

В **Индии** система категоризации включает пять категорий (1–5 звезд), которые присваивает специальная комиссия на основе балльной оценки. Проявляемые требования к гостиницам той или иной категории оцениваются в баллах, при этом по каждому пункту устанавливается возможно максимальная оценка.

Голландская система классификации отелей – The Nederlandse Hotel Classificatie (NHC) была введена в 2004 году и также использует систему «звезд». Категория гостиницы зависит от таких факторов как, площадь номера, его техническая оснащенность, объем и качество предоставляемых услуг. Поэтому пятизвездочные отели в Голландии – это отели самого высокого уровня и сервиса [6].

В **Китае** правила присвоения звезд гостиницам определяются государственными стандартами, в соответствии с которыми отели разделены на пять категорий – от однозвездочных до пятизвездочных (включая особую категорию – «платиновые пятизвездочные отели») [3]. Оценка категории всех отелей сначала проводится по обязательным требованиям. Отели, отвечающие обязательным требованиям для отелей трех, четырех и пяти звезд, дополнительно оцениваются по инфраструктуре отеля и качеству управления отелем.

Совсем недавно в мире появились семизвездочные отели. Самые первые отели такого уровня были построены в Дубае – «Burj al Arab» (известный как «Парус») и «Emirates Palace». Кроме этих двух есть также первый европейский семизвездочный отель – «Town House Galleria» в Милане, рассчитанный на клиентов, связанных с миром моды.

Таким образом, основными подходами к решению проблемы категоризации средств размещения в международной практике являются проведение категоризации на добровольной основе (Россия, Великобритания, Норвегия, США, Швеция, Словения, Франция) и в

обязательном порядке (Венгрия, Греция, Швейцария, Индия, Испания, Италия).

В Российской Федерации классификация объектов туристской индустрии, включающих гостиницы и иные средства размещения, горнолыжные трассы, пляжи, осуществляется аккредитованными организациями в порядке, установленном уполномоченным федеральным органом исполнительной власти. Сертификация гостиниц проводится на добровольной основе.

В соответствии с федеральным законом от 27.12.2002 №184-ФЗ (в ред. от 28.12.2013) «О техническом регулировании» процесс стандартизации преследует такие цели как повышение уровня безопасности и обеспечение конкурентоспособности и качества услуг (продукции, работ).

Порядок классификации гостиниц утвержден приказом Министерства Культуры РФ №1488 от 03.12.2012. Основными целями классификации объектов туристской индустрии являются:

1. Обеспечение качества туристских услуг, соответствующего требованиям систем классификации, разработанным в соответствии с международными стандартами, рекомендациями Всемирной туристской организации при Организации Объединенных Наций (ЮНВТО) и существующей зарубежной практикой.

2. Предоставление потребителям необходимой и достоверной информации, обеспечивающей компетентный выбор, о соответствии объекта туристской индустрии категории, предусмотренной в системах классификации.

3. Повышение конкурентоспособности туристских услуг и привлекательности объектов туристской индустрии, направленных на увеличение туристского потока и рост доходов от въездного и внутреннего туризма.

4. Укрепление доверия российских и иностранных потребителей к объективности оценки категории объектов туристской индустрии и качества туристских услуг.

Классификация гостиниц и других средств размещения проводится в три этапа (рис. 1).

На первом этапе проводится оценка соответствия гостиницы установленным требованиям. По результатам предварительной экспертной оценки составляется протокол соответствия гостиницы одной из категории. Далее проводится балльная оценка средства размещения по критериям, соответствующим установленным требованиям. По результатам балльной оценки составляется протокол и указывается суммарное количество баллов.



Рис. 1. Этапы проведения сертификации гостиниц в России

На следующем этапе, на основании вышеуказанных протоколов проводится окончательная экспертная оценка соответствия гостиницы определенной категории. Экспертная оценка базируется на совокупности требований и критериев балльной оценки. Гостиницы и другие средства размещения классифицируются по пяти категориям (обозначаются символом «звезда»). Высшая категория – «пять звезд», низшая – «одна звезда».

Сертификат категории выдается на срок не более 5 лет.

Подтверждение категории классифицированных гостиниц осуществляется 1 раз в 2 года по результатам проведения аккредитованной организацией оценки соответствия гостиницы требованиям присвоенной категории.

При проведении работ по подтверждению категории классифицированных гостиниц аккредитованная организация проверяет устранение несоответствий, выявленных в ходе проведения классификации, но не повлиявших на решение о присвоении категории, а также фиксирует несоответствия, возникшие за истекший период. По результатам работ по подтверждению категории

составляется акт, на основании которого аккредитованная организация принимает решение о подтверждении соответствующей категории.

Получение любой гостиницей сертификата свидетельствует о соответствии определенным стандартам, что в свою очередь служит своеобразной защитой прав потребителей и визитной карточкой.

Категоризация дает имиджевое преимущество, которое позволяет увеличить количество гостей, повысить объем продаж, прибыль и доходность деятельности.

На сегодняшний день существует множество параметров, характеризующих качество различных средств размещения в разных странах. Поэтому одинаковое количество звезд на вывесках разных отелей, прошедших сертификацию, вовсе не означает идентичное качество услуг. Создание единой для всех стран мира системы классификации гостиниц является актуальной задачей.

Список литературы

1. Гареев Р.Р. Система классификации гостиниц, как основа создания гостиничных стандартов качества // Молодой ученый. 2013. №5. С. 850-853.
2. Дадашева И.А. Оказание гостиничных услуг: международно-правовое регулирование // Молодой ученый. 2014. №4. С. 819-824.
3. Как в Китае отелям присваивают звезды? [Электронный ресурс]. URL: http://cnlegal.ru/china_visa_tourism/hotel_stars/ (дата обращения: 07.04.2014).
4. Международные стандарты в сфере гостеприимства. Требования ВТО. Особенности их внедрения и поддержания: Учебно – методическое пособие – 2007. С. 2-18.
5. О техническом регулировании. Федеральный закон от 27.12.2002 №184-ФЗ (в ред. от 28.12.2013)
6. О чем говорят звезды? Классификации и характеристики отелей мира [Электронный ресурс]. URL: <http://www.tourister.ru/publications/283> (дата обращения: 06.07.2014).
7. Порядок классификации объектов туристской индустрии, включающих гостиницы и иные средства размещения, горнолыжные трассы и пляжи, осуществляемой аккредитованными организациями. Утв. приказом Минкультуры России от 03.12.2012 №1488.

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ КОНТРОЛЛИНГА КАК ПОДСИСТЕМЫ УПРАВЛЕНИЯ ПРЕДПРИЯТИЕМ

Е.Р. Мухина, асп. кафедры «Экономика и управление на предприятии»

Пермский национальный исследовательский политехнический университет, Пермь

Рассмотрено терминологическое поле контроллинга. Проанализированы подходы к определению понятия «контроллинг». Дано авторское определение термина «контроллинг». Изучены цели, функции, принципы контроллинга. Проанализированы элементы системы структуры контроллинга.

Ключевые слова: контроллинг, функции контроллинга, цели контроллинга, принципы контроллинга, элементы контроллинга.

В связи с возрастанием роли стратегического планирования в современных условиях все большее значение приобретают вопросы управления предприятием, вопросы развития концепций управления, одной из которых является контроллинг. Контроллинг появился на пересечении таких наук, как экономическая теория, менеджмент, планирование, бухгалтерский учет, экономический анализ. Его основная особенность заключается в системной коммуникации управленческих функций, во взаимосвязи между ними, формировании единой информационной базы, координации мер по достижению целей, которые организации ставят перед собой [18].

Вопросы контроллинга рассмотрены в работах таких зарубежных авторов, как П. Брамземани, Дж. Вебер, Э.Майер, Р.Манн, Т.Райхман, Д.Хан, П.Хорват.

Теоретические и практические аспекты контроллинга широко исследовались в отечественной литературе Ананькиной Е.А., Анискиной Ю.П., Бородушко И.В., Васильевой Э.К., Гусевой И.Б., Данилочкиной Н.Г., Дедовой О.А., Ивашкевичем В.Б., Карминским А.М., Коротковым Э.М., Оленевой Н.И., Фалько С.Г. и другими авторами.

Что касается исторических аспектов развития контроллинга, следует отметить, что зарождение контроллинга, как правило,

связывают еще со Средневековьем, датируя появление должности контроллера, в обязанности которого входило документирование и контроль денежных и товарных потоков, XV веком. Само происхождение термина «контроллинг» представлено в работах Фалько С.Г., Карминского А.М., Хана Д. Понятие «контроллинг» происходит от английского «tocontrol», что в переводе буквально означает «контролировать, управлять, руководить». Однако ассоциировать понятия «контроллинг» и «контроль» не совсем правильно, поскольку терминологическое поле первого значительно шире: функции контроллинга не сводятся лишь к контролю.

Проанализируем определения контроллинга, предложенные зарубежными авторами. Результаты представим в таблице 1.

Таблица 1

*Подходы к пониманию сущности понятия «контроллинг»
в отражении зарубежных авторов*

<i>№</i>	<i>Автор</i>	<i>Определение контроллинга</i>
1	Майер Э.	Контроллинг – руководящая концепция эффективного управления фирмой и обеспечения ее долгосрочного существования [15].
2	Райхман Т.	Контроллинг - система, ориентированная на результат, с учетом обеспечения ликвидности, в сферу задач которой входит сбор и обработка информации в процессе разработки, координации и контроля за выполнением планов на предприятии [23].
3	Хан Д., Хунгенберг Х.	Контроллинг – система информационного обеспечения, ориентированного на результат управления предприятием [29].
4	Хорват П.	Контроллинг - комплексная межфункциональная концепция управления, целью которой является координация систем планирования, контроля и информационного обеспечения[30].

Неоднозначность определения контроллинга обусловлена стремительным темпом его развития, в результате чего сформировалось несколько направлений, характеризующих терминологическое поле контроллинга.

Анализ основных определений контроллинга позволил автору выделить ряд основных направлений (таблица 3) в характеристике термина:

1. Контроллинг как философское направление, характеризующее образ мышления руководителя;

Таблица 2

*Подходы к пониманию сущности понятия «контроллинг»
в отражении отечественных авторов*

<i>№</i>	<i>Автор</i>	<i>Определение контроллинга</i>
1	Ананькина Е.А., Данилочкин С.В., Данилочкина Н.Г.	Контроллинг – это функционально обособленное направление экономической работы, связанное с реализацией финансово-экономической комментирующей функции в менеджменте для принятия оперативных и стратегических решений [2].
2	Андропова А.К., Печатнова Е.Д.	Контроллинг – межфункциональный инструмент управления, выполняющий финансово-экономическую, комментирующую функцию для принятия управленческих решений через совокупность соответствующих методов планирования, учета, контроля и анализа путем целенаправленного сбора и обработки необходимой для этого информации [3].
3	Анискин Ю. П., Павлова А.М.	Контроллинг – это концепция, направленная на ликвидацию узких мест и ориентированная на будущее в соответствии с поставленными целями и задачами получения определенных результатов [4].
4	Бородушко И.В., Васильева Э.К.	Контроллинг – это инструмент методического и информационного сопровождения процесса управления, совокупность методов оперативного и стратегического менеджмента, учета, планирования, анализа и контроля на качественно новом этапе развития рынка [6].
5	Волкова О.Н.	Контроллинг – немецкая концепция производственного учета, делающая упор прежде всего на контроль за поведением и уровнем затрат, и во вторую очередь – на калькуляцию себестоимости... [7]
6	Карминский А.М., Оленев Н.И., Примак А.Г.	Контроллинг – это и философия, и образ мышления руководителей, ориентированные на эффективное использование ресурсов и развитие предприятия в долгосрочной перспективе [10].
7	Коротков Э.М.	Контроллинг – это концепция в практическом управлении, направленная на поиск слабых сигналов возможных кризисных ситуаций, своевременную ликвидацию узких мест и отклонений, обеспечение тенденций устойчивого стратегического развития в соответствии с целью, планом, миссией [12].

Продолжение табл. 2

№	Автор	Определение контроллинга
8	Лихтарев Л.Ю.	Контроллинг – философия управления, формирующая стиль управления и общую деловую культуру бизнеса [14].
9	Малышева Л.А.	Контроллинг – отдельная теория с собственными предметом, объектом и методами... Контроллинг на предприятии выполняет метафункцию управления, которая позволяет координировать процессы менеджмента: контроль, планирование, мотивацию и организацию. Координация заключается в согласовании подсистем и призвана обеспечить обратную связь в контуре регулирования [16].
10	Попова Л.В., Исакова Р.Е., Головина Т.А.	Контроллинг – это функционально обособленное направление экономической работы на предприятии, связанное с реализацией финансово-экономической комментирующей функции в менеджменте для принятия оперативных и стратегических управленческих решений [19].
11	Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б.	Контроллинг – это инструмент планирования, учета, анализа состояния дел на предприятии, используемый для принятия решений на базе компьютеризированной системы сбора и обработки информации [21].
12	Уткин Э.А., Мырынюк И.В.	Контроллинг – концепция эффективного управления фирмой в целях обеспечения ее стабильного существования на рынке [25].
13	Фалько С.Г.	В определении контроллинга можно выделить: философскую, функциональную и организационные составляющие. Контроллинг – философия и образ мышления руководителей, ориентированные на эффективное использование ресурсов и развитие предприятия в долгосрочной перспективе. Контроллинг – ориентированная на долгосрочное и эффективное развитие система информационно-аналитической, методической и инструментальной поддержки руководителей предприятия по достижению поставленных целей, обеспечивающая реализацию цикла управления по всем функциональным сферам и процессам посредством измерения ресурсов и результатов деятельности [26].

Окончание табл. 2

№	Автор	Определение контроллинга
14	Шигаев А.И.	Контроллинг - это контрольно-информационная система обеспечения управления развитием предприятия на основе измерения ресурсов, затрат и результатов внутрихозяйственной деятельности, бизнес-процессов и всей деятельности предприятия [32].
15	Шлендер П.Э.	Контроллинг - система регулирования затрат и результатов деятельности, помогающая достигнуть цели организации, избежать неожиданностей и своевременно принять правильные управленческие решения [33].

2. Контроллинг как система информационного обеспечения, целью которого является поддержка принимаемых управленческих решений;

3. Контроллинг как концепция эффективного управления организацией;

4. Контроллинг как концепция учета, направленная преимущественно на контроль затрат.

Таблица 3

Анализ основных направлений в определении термина «контроллинг»

№	Направление	Авторы
1	Философское направление, характеризующее образ мышления руководителя	Карминский А.М., Оленев Н.И., Примаков А.Г., Лихтарев Л.Ю., Фалько С.Г.
2	Система информационного обеспечения, целью которого является поддержка принимаемых управленческих решений	Бородушко И.В., Васильева Э.К., Данилочкина Н.Г., Попова Л.В., Исакова Р.Е., Головина Т.А., Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Райхман Т., Стародубцева Е.Б., Хан Д., Хунгенберг Х.
3	Концепция эффективного управления организацией	Андропова А.К., Печатнова Е.Д., Анискин Ю.П., Павлова А.М., Коротков Э.М., Майер Э., Малышева Л.А., Уткин Э.А., Мырынюк И.В., Хорват П., Шигаев А.И.
4	Концепция учета, направленная преимущественно на контроль затрат	Волкова О.Н., Шлендер П.Э.

Помимо того, что с течением времени менялись взгляды на определение контроллинга, претерпевали изменение и подходы по отношению к целям, задачам, функциям, принципам, элементам контроллинга.

Таблица 4

Анализ целей контроллинга

<i>№</i>	<i>Автор</i>	<i>Цели контроллинга</i>
1	Аврова И.А.	• взаимоувязка стратегических и локальных задач, поставленных перед предприятием в целом; • обеспечение информационной связи между отдельными подразделениями предприятия; • обмен информацией, полезной управляющим для контроля, анализа и внесения необходимых изменений в установленные плановые задания [1].
2	Ананькина Е.А., Данилошкин С.В., Данилошкина Н.Г.	• ориентация управленческого процесса на достижение всех целей, стоящих перед предприятием [2].
3	Карминский А.М., Оленев Н.И., Примаков А.Г., Фалько С.Г.	• достижение определенного уровня прибыли, рентабельности при заданном уровне ликвидности...[10]
4	Коротков Э.М.	• своевременное устранение узких мест функционирования организации и обеспечение стратегического развития [12].
5	Сацук Т.П.	• поддержка руководства организации для достижения целей [24].
6	Райн Б.	• оптимизация финансового результата через максимизацию прибыли и ценности капитала при гарантированной ликвидности [22].
7	Райхман Т.	• координация процесса планирования путем сбора и обработки информации; • мониторинг разработанных планов [23].
8	Фалько С.Г.	• цель контроллинга зависит от целей предприятия [26].
9	Хан Д.	• в основе определения цели контроллинга лежит деление целей организации по временному горизонту на две группы: оперативные (краткосрочные) и стратегические (долгосрочные, перспективные). Соответственно и контроллинг как инструмент управления подразделяется на стратегический и оперативный [28].
10	Хорват П.	• координация систем планирования, контроля и информационного обеспечения [30].

Основные цели контроллинга, выделяемые различными авторами, представлены в табл. 4.

По результатам анализа таблицы 4 можно утверждать, что при определении целей контроллинга часть авторов (Карминский А.М., Оленев Н.И., Примак А.Г., Райн Б.) ставит акцент на оптимизации финансовых результатов организации, ряд других (Е.А. Ананькина, Н.Г. Данилочкина, Фалько С.Г., Хан Д.) определяют цели контроллинга как цели самой организации, третьи – говорят о информационной направленности.

По мнению автора, не следует отождествлять цель контроллинга с целью самой организации. Как правило, коммерческие организации ставят своей целью рост стоимости бизнеса, на достижение чего направлены все ресурсы различных подсистем предприятия. Поэтому следует отличать контроллинг как подсистему управления от других подсистем. Опираясь на данный вывод, автор в качестве цели контроллинга определяет направленность на повышение гибкости к изменениям внутри и вне организации, что обеспечивает прозрачность информации, требуемой руководству для принятия грамотных управленческих решений. Цели контроллинга реализуются посредством использования функционала. Рассмотрим предлагаемые различными авторами функции контроллинга (таблица 5).

Опираясь на вышеизложенный материал, можно сделать вывод о том, что контроллинг интегрирует базовые функции менеджмента (планирование, координация, мотивация, контроль, информационное обеспечение, организация) и дополняет их. Так, Коротков Э.М., Фалько С.Г. делают упор не только на базовые функции управления, но и на решение таких задач, как предоставление прозрачной информации пользователям, методическое и методологическое обеспечение стратегического планирования, тем самым расширяя функционал исследуемой категории.

Таблица 5

Анализ функций контроллинга

<i>№</i>	<i>Автор</i>	<i>Функции контроллинга</i>
1	Ананькина Е.А., Данилочкин С.В., Данилочкина Н.Г.	• координация управления по достижению целей предприятия; • информационная и консультационная поддержка принятия управленческих решений; • создание и обеспечение функционирования общей информационной системы управления предприятием; • обеспечение рациональности управленческого процесса [2]

Продолжение табл. 5

№	Автор	Функции контроллинга
2	Анискин Ю.П., Павлова А.М.	• мониторинг состояния экономики организации; • сервис (обеспечение аналитической информацией для принятия управленческих решений); • управление; • контроль и анализ экономической работы подразделений; • подготовка (разработка) методологии принятия решений, их координация, а также контроль восприятия этой методологии руководством [4]
3	Дедов О.А.	• контрольная; • сервисная; • адаптивная (консультационная); • координирующая; • навигационная; • методическая [8]
4	Карминский А.М., Оленев Н.И., Примаков А.Г., Фалько С.Г.	• создание, обработка, проверка и представление системной управленческой информации. • поддержка и координация процессов планирования, обеспечения информацией, контроля и адаптации [10]
5	Коротков Э.М.	• мониторинг состояния и изменения организации по всем сферам ее функционирования – экономической, социальной, технологической, организационной, информационной; • информационное обеспечение технологии управления; • контроль и мотивация исполнения решений и творчества в деятельности; • оценка устойчивости развития организации; • осуществление антикризисного управления в виде решений по профилактике кризисов, готовности к кризисным ситуациям, определение характера и особенностей возможного или реального кризиса; • установление границ отклонений от действующих норм, плановых показателей и тенденций развития; анализ причин отклонений; определение ограничений объективных и естественных в данной ситуации, необходимых для эффективности или для выбранной цели;

Продолжение табл. 5

№	Автор	Функции контроллинга
		• прогнозирование развития на ближайшую и дальнюю перспективу; • контроль затрат и регулирование использования ресурсов; • разработка методологии планирования с учетом возможностей контроля, регулирования и координации, критериев динамики, эффективности, ресурсосбережения; • корректирование планов по критическим ситуациям, изменяющимся условиям, возможностям выгоды, необходимости преобразований [12]
6	Потапова И.И., Видищева Е.В.	• координация управленческой деятельности; • формирование системы управленческих потоков; • повышение качества управленческих решений; • уменьшение финансовых рисков [20]
7	Фалько С.Г.	• построение системы управления затратами и ее информационно-методическая поддержка; • разработка принципов функционирования и совершенствование работы корпоративной информационной системы; • разработка методик и реализация процедур измерения, оценки и анализа отклонений; • формирование требований к системе информационного менеджмента; • консультации высшего руководства и координация работ по составлению стратегического плана предприятия; • разработка методик и инструментов стратегического; • планирования, контроля, учета и анализа; • представление текущей отчетности с комментариями для руководства; • информационная поддержка риск-менеджмента; • ведение самостоятельных баз данных с целью конструктивного оппонирования руководителям подразделений в ходе процессов планирования, бюджетирования и контроля; • проведение инвестиционных расчетов и информационно-аналитическая поддержка процессов управления проектами; • внешняя и налоговая отчетность; • структурирование организационных систем и

Окончание табл. 5

№	Автор	Функции контроллинга
		бизнес-процессов; • страхование; • управление ликвидностью и дебиторской задолженностью; • составление итоговых отчетов для руководства и собственников [26]

В целях выполнения функций контроллинга необходимо применение ряд принципов (таблица 6).

Таблица 6

Анализ принципов контроллинга

№	Автор	Принципы контроллинга
1	Анискин Ю.П., Павлова А.М.	• принцип движения; • принцип своевременности; • принцип стратегического сознания; • принцип документирования [4]
2	Карминский А.М., Оленев Н.И., Примак А.Г., Фалько С.Г.	• принцип обратной связи; • принцип повсеместности; • принцип соответствия целям; • принцип позитивности; • принцип релевантности; • принцип презентативности; • принцип примата рентабельности деятельности предприятия над ростом объемных показателей [10].
3	Коротков Э.М.	• принцип регулирования динамики развития организации; • принцип фиксации фактов, норм, заданий, показателей и т. д.; • принцип регулярности контроля или, мониторинга процессов; • принцип гибкости контроля; • принцип фактологии (отражает правило логичного сбора и построения фактов); • принцип накопления информации, которое позволяет вести статистику и производить статистический анализ; • принцип анализа тенденций; • принцип стратегичности; • принцип своевременности; • принцип организационного обеспечения [12].

По нашему мнению, указанные выше принципы можно подразделить на три группы (таблица 7).

По мнению автора, наряду с выделяемыми принципами следует выделить принцип количественной определенности степени неопределенности и риска при принятии решения. Выделение данного принципа необходимо в связи с тем, что на деятельность предприятий оказывают влияние различные факторы. Соответственно при принятии управленческого решения следует учитывать политические, экономические, валютные риски и т.д. Поскольку одной из целей контроллинга является поддержка руководства при принятии решения, учитывать данный принцип необходимо наравне с остальными.

Таблица 7

Классификация принципов контроллинга

<i>№</i>	<i>Группа принципов</i>	<i>Примеры</i>
1	Принципы, которые лежат в основе управленческого учета	✓ принцип своевременности; ✓ принцип документирования; ✓ принцип релевантности; ✓ принцип фиксации фактов, норм, заданий, показателей и т. д.
2	Принципы, которые лежат в основе планирования	✓ принцип обратной связи; ✓ принцип повсеместности; ✓ принцип соответствия целям; ✓ принцип регулярности контроля или мониторинга процессов; ✓ принцип гибкости контроля.
3	Специфические принципы, характерные только для контроллинга	✓ принцип движения; ✓ принцип стратегического сознания; ✓ принцип позитивности; ✓ принцип презентативности; ✓ принцип примата рентабельности деятельности предприятия над ростом объемных показателей. ✓ принцип регулирования динамики развития организации; ✓ принцип фактологии (отражает правило логичного сбора и построения фактов); ✓ принцип накопления информации, которое позволяет вести статистику и производить статистический анализ; ✓ принцип анализа тенденций; ✓ принцип стратегичности; ✓ принцип организационного обеспечения.

Рассмотрим структурные составляющие контроллинга, с этой целью проанализируем его элементы (таблица 8).

Таблица 8

Характеристика элементов системы структуры контроллинга

№	Автор	Элементы структуры системы контроллинга	Характеристика элементов
1	Боровкова В.А., Бойкова Ю.М.	1. субъектная подсистема контроллинга	Включает в себя внутренние и внешние службы (к примеру, аудиторские)
		2. объектная подсистема контроллинга	• учет; • экономический анализ; • планирование; • контроль; • организация информационных потоков.
		3. методология контроллинга	Механизм контроллинга: • методы; • инструменты; • методики; • технология; • практика.
			Концепция контроллинга: • цели; • задачи; • принципы; • функции; • стратегия
		4. системы обеспечения контроллинга	• нормативно-правовое; • финансовое; • материально-техническое; • кадровое; • информационное; • программное [5].
2	Ермакова Ж.А., Швейкерт М.И.	1. функциональный элемент	• цели; • функции; • задачи.
		2. организационно-управленческий (институциональный) элемент	• формирование организационных структур контроллинга
		3. инструментально-методический элемент	• совокупность методов, моделей, инструментов, процедур [9]

Продолжение табл. 8

№	Автор	Элементы структуры системы контроллинга	Характеристика элементов
3	Колтович С.	1. нормативная база	Регламентирует порядок и полномочия использования контроллинга
		2. аналитические инструменты контроллинга;	Позволяют проводить анализ бизнес-процессов.
		3. формализованное описание механизма контроллинга;	Отвечает за координирующую функцию
		4. хранилище данных;	Отвечает за сбор и накопление информации
		5. программно-аппаратная среда	Включает в себя информационно-коммуникационное обеспечение [11].
4	Лаптев П.В., Потапова И.И.	1. методология контроллинга	• цели, задачи; • законы, принципы; • методы, функции; • технология, практика
		2. структура контроллинга	• функциональные структуры; • схема организационных отношений; • организационные структуры.
		3. процесс контроллинга	• коммуникации; • схема процесса; • разработка и реализация решений; • информационное обеспечение.
		4. техника контроллинга	• компьютерная техника; • оргтехника; • сети связи; • система документооборота [13].

Продолжение табл. 8

№	Автор	Элементы структуры системы контроллинга	Характеристика элементов
5	Нечеухина Н.С.	1. целевые ориентиры контроллинга; 2. задачи контроллинга; 3. функции контроллинга; 4. методологические принципы контроллинга; 5. научные подходы контроллинга; 6. методика контроллинга; 7. методы контроллинга; 8. информационное обеспечение контроллинга.	Каждый из 8 элементов имеет свои задачи, критерии выборов объектов исследования, информационный базис, единство методических основ и процедурных правил применения [17].
6	Фуфыгина М.Н.	1. структура службы контроллинга; 2. задачи контроллинга; 3. функции контроллинга; 4. системы документооборота контроллинга; 5. цели контроллинга; 6. принципы контроллинга; 7. методы и инструменты контроллинга; 8. информационное обеспечение контроллинга.	Каждый из 8 элементов имеет свои задачи, критерии выборов объектов исследования, информационный базис, единство методических основ и процедурных правил применения [27].
7	Шенаев И.В.	1. формирование организационной структуры	Организационная структура ориентирована на достижение стратегических и тактических целей
		2. распределение задач контроллинга на циклы	Обеспечивает интерактивность планирования, контроля исполнения и принятия корректирующих решений [31].

Таким образом, мы наблюдаем схожесть выделенным элементами у Боровкова В.А., Бойкова Ю.М., Лаптева П.В., Потаповой И.И., Круссер Н.Г., Ермаковой Ж.А., Швейкерт М.И., Пономаревым В.В. Данные авторы выделяют методологическую, структурную, функционально обеспечивающую составляющие. Фуфыгина М.Н.,

Нечеухина Н.С. в своих исследованиях говорят о восьми структурных элементах контроллинга, шесть из которых (функции, цели, задачи, принципы, методы, информационное обеспечение) присутствуют в работах обоих авторов. В то же время, по мнению Фуфыгиной М.Н., в структуру элементов системы контроллинга следует включить систему документооборота и структуру службы контроллинга, согласно же мнению Нечеухиной Н.С. структура системы контроллинга дополняется такими элементами, как методика и научные подходы.

По мнению автора, структура контроллинга должна отвечать, прежде всего, целям конкретной организации, выполняя координирующую, информационную, прогностическую, аналитическую функции, а также функции оценки рисков и неопределенности деловой среды.

С этих позиций, автор предлагает под контроллингом понимать подсистему системы управления предприятием, направленную на повышение гибкости к изменениям внутри и вне организации, что обеспечивает прозрачность информации, требуемой руководству для принятия грамотных управленческих решений.

Список литературы

1. Аврова И.А. Управленческий учет / И.А. Аврова. М.: Бератор-паблишинг, 2007. 324 с.
2. Ананькина Е.А., Данилочкин С.В., Данилочкина Н.Г. Контроллинг как инструмент управления предприятием / под ред. Н.Г. Данилочкиной. М.: ЮНИТИ, 2002. 279 с.
3. Андронова А.К. Оперативный контроллинг / А.К. Андронова, Е.Д. Печатнова. М.: Издательство «Дело и Сервис», 2006. 160 с.
4. Анискин Ю.П., Павлова А.М. Планирование и контроллинг/ Ю.П. Анискин, А.М. Павлова. М.: Омега-Л, 2007. 280 с.
5. Боровкова В.А. Некоторые аспекты повышения эффективности системы контроллинга на торговых предприятиях / В.А. Боровкова, Ю.М. Бойкова // Проблемы современной экономики. 2009. № 1 (29). С. 142–147.
6. Бородушко И.В. Стратегическое планирование и контроллинг / И.В. Бородушко, Э.К. Васильева. СПб.: Питер, 2006. 192 с.
7. Волкова О.Н. Управленческий учет: учебник / О.Н. Волкова. М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005. 472 с.

8. Дедов О.А. Методология контроллинга и практика управления крупным промышленным предприятием/О.А. Дедов. М.: Альпина Бизнес Букс, 2008. 248 с.
9. Ермакова Ж.А. К вопросу о формировании системы контроллинга в корпоративных структурах / Ж. А. Ермакова, М. И. Швейкерт // Вестник ОГУ. 2010. № 8 (114). С. 64–69.
10. Контроллинг в бизнесе. Методические и практические основы построения контроллинга в организациях / А.М. Карминский, Н.И. Оленев, А.Г. Примаков, С.Г. Фалько. М.: Финансы и статистика, Инфра-М, 2009. 336 с.
11. Колтович С. Контроллинг промышленной компании в условиях кризиса / С. Колтович // Финансовый директор. 2009. № 7. С. 58–61.
12. Коротков Э.М. Менеджмент: учебник. М.: Изд-во Юрайт, 2010. 640 с.
13. Лаптев П.В. Системный анализ модели контроллинга на промышленном предприятии / П.В. Лаптев, И.И. Потапова // Актуальные проблемы экономики и права. 2012. 2 (22). С. 61–69.
14. Лихтарев Л.Ю. Систематизация определения термина «контроллинг» /Л.Ю. Лихтарев // Экономические исследования, №2, 2011.
15. Майер Э. Контроллинг как система мышления и управления: Пер. с нем. Ю.Г. Жукова, С.Н. Зайцева. М.: Финансы и статистика, 1993. 96 с.
16. Малышева Л.А. Какой контроллинг нужен предприятиям? // Директор информационной службы URL: <http://www.osp.ru/cio/2002/07-08/172241/> (дата обращения: 30.03.2014).
17. Нечеухина Н.С. Контроллинг в системе стратегического направления развития экономического потенциала предприятия / Н.С. Нечеухина // Известия Иркутской государственной экономической академии. 2010. № 6. URL: <http://eizvestia.isea.ru/pdf.aspx?id=13969>. (дата обращения: 31.03.2014).
18. Пома А.Ю., Ковряков Д.В. Проблемы формирования управленческого учета на отечественных предприятиях / А.Б. Пома, Д.В. Ковряков // Экономические и социальные перемены: факты, тенденции, прогноз. 2011. № 3(154), С.115-120.
19. Попова Л.В. Контроллинг: учебное пособие / Л.В. Попова, Р.Е. Исакова, Т.А. Головина. М.: Издательство «Дело и Сервис», 2003. 192 с.
20. Потапова И.И., Видищева Е.В. Формирование промышленной политики в условиях неопределенности и риска /И.И.

Потапова, Е.В. Видищева // Вестник Астраханского государственного технического университета. 2008. №1, С.144-147.

21. Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. Современный экономический словарь / Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева. М.: ИНФРА-М, 2002. 495 с.

22. Райн Б. Стратегический учет для руководителя / Б.Райн. пер. с англ. под ред. В. А. Микрюкова. М.: Аудит: ЮНИТИ, 1998. 616 с.

23. Райхман Т. Менеджмент и контроллинг. Одни цели — разные пути и инструменты / Т. Райхман // Международный бухгалтерский учет. 1999. № 5. С. 26–36.

24. Сацук Т.П. Контроллинг в управлении организациями торговли (инструментарий контроллинга управления финансами) / Т.П. Сацук. М.: Издательский дом «Финансы и кредит», 2008. 136с.

25. Уткин Э.А., Мырынюк И.В. Контроллинг: российская практика /Э.А. Уткин, И.В. Мырынюк. М.: Финансы и статистика, 1999. 272 с.

26. Фалько С.Г. Контроллинг для руководителей и специалистов / Фалько С.Г. М.: «Финансы и статистика», 2008. 272 с.

27. Фуфыгина М.Н. Контроллинг как система управления / М.Н. Фуфы-гина // URL: http://library.krasu.ru/ft/ft/_articles/0114708.pdf. (дата обращения: 29.03.2014).

28. Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга / Пер. с нем. М.: Финансы и статистика, 1997. 800 с.

29. Хан Д., Хунгенберг Х. Планирование и контроль – стоимостно-ориентированные концепции контроллинга: Пер. с нем. / под ред. Л.Г. Головача, М.Л. Лукашевича и др. М.: Финансы и статистика, 2005. 928 с.

30. Хорват П. Концепция контроллинга: Управленческий учет. Система отчетности. Бюджетирование / Horvath & Partners, пер. с нем. 2-е изд. М.: Альпина Бизнес Букс, 2006. 902с.

31. Шенаев И.В. Система контроллинга в деятельности коммерческого банка / И.В. Шенаев // Банковские услуги. 2006. № 11. С. 21–29.

32. Шигаев А.И. Контроллинг стратегии развития предприятия / А.И Шигаев. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2008. 351 с.

33. Шлендер П.Э. Аудит и контроллинг персонала организации / под ред. проф. П.Э. Шлендера. М.: Вузовский учебник, 2010. 262 с.

ЭКСПОРТНАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

**О.А. Рыбалко, зав. кафедрой бухгалтерского учета и аудита, к.э.н.,
доцент**

Пермская государственная сельскохозяйственная академия им.
академика Д.Н. Прянишникова, Пермь

Статья раскрывает содержание управленческой отчетности для экспортной деятельности. Раскрыты цели и основные зоны ответственности, система данных, с которой работает руководитель.

Ключевые слова: управленческая отчетность, внешнеторговая деятельность, зоны ответственности

К основным информационным потребностям при осуществлении экспортной операции можно отнести совокупность показателей, характеризующих влияние экспортной деятельности на финансовое состояние и финансовые результаты организации.

Хозяйствующие субъекты, активно осуществляющие экспортные операции, как правило, имеют в организационной структуре функционально специализированные подразделения в области исполнения валютного и таможенного контроля, снабжения и сбыта (маркетинга), связанные с внешним рынком, однако, аналитические данные, необходимые для принятия управленческих решений преимущественно предоставляются бухгалтерской или финансовой службой. Подобная структура в полной мере не отражает иерархию ответственности за достижение целевых финансовых показателей, а лишь определяет иерархию подчиненности.

Для решения данного вопроса целесообразно определить экспортную деятельность как бизнес-процесс. Опираясь на принцип декомпозиции бизнес-процесс экспортной операции можно рассматривать как самостоятельный объект управления с присущими ему свойствами (входы, выходы, необходимые ресурсы, время выполнения) или совокупность подчиненных взаимодействующих подсистем. Использование данного принципа позволит обеспечить однозначность восприятия объекта на различных уровнях управления и сформировать структуру системы показателей экономической эффективности внешнеторговой деятельности.

Формально определение процесса и процессного подхода определено в Государственных стандартах ГОСТ Р ИСО 9000:2008 [1] и ГОСТ Р ИСО 9001:2008 [2]. В ИСО указывается, что желаемый результат достигается эффективнее, когда деятельностью и соответствующими ресурсами управляют как процессом.

Необходимо заметить, что внешнеторговая деятельность как направление бизнеса может быть представлена несколькими вариантами, состоящими из следующих основных операционных процессов:

1. Снабжение, осуществляемое на внутреннем рынке → производство → продвижение на внешний рынок → экспорт → сопровождение (при необходимости).

2. Снабжение, осуществляемое как на внутреннем, так и на внешнем рынке (импорт) → производство → продвижение на внешний рынок → экспорт → сопровождение (при необходимости).

3. Снабжение, осуществляемое на внешнем рынке (импорт) → производство → продвижение на внешний рынок → экспорт → сопровождение (при необходимости).

При этом наиболее характерными для хозяйствующих субъектов являются первый и второй варианты операционных процессов, а ключевым отличием бизнес-процессов при осуществлении экспортной деятельности – наличие валютной, таможенной, налоговой и правовой составляющей на стадиях снабжения и сбыта (рис. 1).

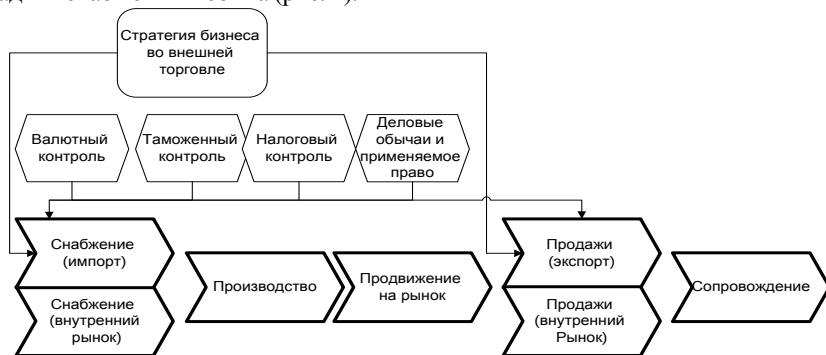


Рис.1. Базовые операционные бизнес-процессы внешнеторговой деятельности

Таким образом, центрами финансовой ответственности при моделировании системы управленческого учета экспортных операций могут являться структурные подразделения хозяйствующего субъекта, осуществляющие определенный набор внешнеторговых операций

(заключение внешнеторговых контрактов, исполнение требований валютного, таможенного, налогового законодательства, норм международного права, применяемых деловых обычаев) и способные оказывать непосредственное воздействие на те или иные финансовые показатели этой деятельности.

По этой причине выход каждого операционного бизнес-процесса в рамках внешнеторговой деятельности должен оцениваться соответствующим экономическим показателем, а центры ответственны за уровень данных подконтрольных (целевых) показателей.

В зависимости от характера деятельности подразделений, вовлеченных в процесс осуществления экспортных операций можно выделить два вида ответственности:

1. Ответственность за доход.

Центрами доходов при осуществлении экспорта являются подразделения, ответственные за продажу товаров, работ (услуг) на внешнем рынке. Эти подразделения управляют процессом продаж и, соответственно, могут влиять на доход. Их основной целевой показатель — максимизация объема выручки от экспорта.

Основные показатели, на которые может влиять управляемый центром доходов бизнес-процесс экспорта — это ассортимент продаж, количество и цена проданного товара, условия поставки, закрепленные контрактом, наличие в сделке посредника и форма расчетов с ним, доля рынка и т.д. Такой центр отвечает и за расходы, связанные с реализацией товаров, работ (услуг) на экспорт, но если они составляют малую часть по сравнению с общими затратами на производство экспортной продукции или закупку товаров, все-таки основным показателем для данного подразделения можно считать экспортную выручку.

Существенную часть затрат у производственного предприятия составляют затраты на производство, а у торгового предприятия — затраты на закупку, поэтому подразделения управляющие процессом продаж не могут нести ответственность за затраты, которые он не контролирует.

Следует заметить, что структура затрат может значительно отличаться в зависимости от отрасли и установленных экспортными контрактами базисных условий поставок (например DDP (поставка с оплатой пошлины) или DEQ (поставка с пристани)[3]). Таким образом, если расходы на продажу составляют значительную часть по сравнению с общими затратами на производство продукции или закупку товаров это является одной из причин, по которой отдел,

ответственный за продажи товаров, работ (услуг) на экспорт может рассматриваться как центр прибыли, а не центр дохода (табл. 1).

2. Ответственность за прибыль.

Центр прибыли – структурное подразделение (или группа подразделений), осуществляющее определенный набор основных видов деятельности и способное оказывать непосредственное воздействие на доходы и расходы экспортной деятельности. Центром прибыли может быть какой-либо, в определенном смысле самостоятельный, дивизион внутри предприятия, занимающийся внешнеторговой деятельностью и поддерживающий практически весь цикл от закупки сырья или товаров до реализации на экспорт продукции.

Для каждого центра ответственности необходимо разработать набор показателей, характеризующих эффективность его деятельности, а также регламент сбора, обработки и хранения полученной информации[4]. Этот процесс должен быть реализован при создании форм управленческой отчетности внешнеторговой деятельности.

Можно выделить три основных момента, которые необходимо учитывать, при построении системы отчетных данных управленческого учета экспортных операций (табл. 1):

1. Особенности организации учета внешнеторговой деятельности (на базе национальных стандартов или МСФО);
2. Финансовая структура предприятия;
3. Требования менеджмента к структуре данных для принятия управленческих решений в сфере внешней торговли.

Таблица 1

Дополнительные требования к построению отчетных данных об экспортных операциях
со стороны управленческого учета

Бизнес-процесс	Ключевые показатели деятельности	Область учета	Аналитические справочники
Сбыт (экспорт)	Рентабельность экспортных операций	Выручка от экспортных операций	Контракты Контрагенты Виды продукции Курсы иностранной валюты, установленные ЦБ РФ Виды исполнения контрактных обязательств Виды (группы) накладных расходов
		Себестоимость реализованной продукции	
		Расходы на продажу по экспортным операциям	
	Выполнение экспортных контрактов за установленный временной период	Фактическая выручка от экспортных операций	
		Выручка, установленная при подписании экспортного контракта	
		Фактически выполненный объем контрактных обязательств	
		Объем контрактных обязательств, установленных при подписании контрактов	
		Курсы иностранной валюты на момент подписания и исполнения контракта	
	Уровень накладных расходов в экспортных поставках	Накладные расходы в рублях и валюте	
		Выручка от экспорта в рублях и валюте	
	Экономический эффект от экспорта	Фактическая выручка от экспортных операций	Контракты Контрагенты Виды продукции
		Расчетная выручка исходя из цен реализации на внутреннем рынке	

Окончание табл. 1

<i>Бизнес-процесс</i>	<i>Ключевые показатели деятельности</i>	<i>Область учета</i>	<i>Аналитические справочники</i>
		Фактическая производственная себестоимость экспортной продукции	Курсы иностранной валюты, установленные ЦБ РФ Цены на внутреннем рынке
		Фактические накладные расходы по экспорту	
		Расчетные накладные расходы при условии реализации экспортной продукции внутри страны	
Внешнеторговая деятельность	Длительность операционного и финансового цикла по внешнеторговой деятельности	Длительность оборота средств в запасах	Контракты
		Длительность оборота средств в дебиторской задолженности по внешнеторговой деятельности	Контрагенты
		Длительность оборота средств в кредиторской задолженности по внешнеторговой деятельности	Виды продукции

Управленческая отчетность, по сути, представляет собой результат сбора и систематизации финансовой и нефинансовой информации (в том числе и натуральных показателей, данных о времени платежей и т. п.), на основе анализа которого менеджмент принимает решения для достижения своих целей. Если взять такое понимание за основу, то становится ясно: каковы цели и основные зоны ответственности, такова должна быть и система данных, с которой руководитель работает.

Список литературы

1. ГОСТ Р ИСО 9000:2008 «Системы менеджмента качества. Основные положения и словарь» (ISO «Quality management systems. Fundamentals and vocabulary»)
2. ГОСТ Р ИСО 9001:2008. «Системы менеджмента качества. Требования» (ISO «Quality management systems – Requirement (IDT)»)
3. ИНКОТЕРМС (INCOTERMS)-1999, 2000, 2010 [Электронный ресурс]. URL: www.tamognia.ru/incoterms/ (дата обращения: 09.11.2010).
4. Управленческий учет: Учебник/А.Д. Шеремет, О.Е. Никоваева, С.И. Полякова и др., Под ред. А.Д. Шеремета. 4-е изд., перераб. и доп. М.:ИНФРА-М, 2009. 429 с.

МЕХАНИЗМЫ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ СИСТЕМЫ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ ПЕНСИЙ В РОССИИ

Ю.Г. Седегова, асп. кафедры учета, аудита и экономического анализа

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

Пермский государственный национальный исследовательский университет, Пермь

Раскрывается подготовка к третьему этапу пенсионной реформы в России, порядок пересмотра системы финансирования досрочных пенсий, рассмотрено создание системы профессиональных пенсий, основанной на механизме страхования.

Ключевые слова: пенсионная система, пенсионное страхование

Актуальность данной темы исследования обусловлена, в первую очередь, подготовкой к третьему этапу пенсионной реформы в России, одним из ключевых направлений которой станет пересмотр системы финансирования досрочных пенсий, а именно создание системы профессиональных пенсий, основанную на механизме страхования.

Вопросы развития системы социальной защиты населения в достаточной степени освещены в работах зарубежных и отечественных ученых, при этом изучение профессиональных пенсионных систем носит лишь фрагментарный характер.

В последние годы вопросы создания и деятельности профессиональных пенсионных систем неоднократно становились предметом исследования в работах ученых, прежде всего экономистов, но, вместе с тем, было проведено и несколько исследований по данной тематике в области юриспруденции. Так среди экономических исследований можно отметить работы Н.О. Деркач, А.А. Степановой, Е.В. Сухоруковой. Среди юридических исследований – работы М.А. Афанасьева, Т.Ю. Зобниной [1,2,3,9,11].

Анализ законодательной базы и работ ученых выявил отсутствие единого понимания сущности и содержания профессиональных пенсий. Так, например, Т.Ю. Зобина считает, что

«профессиональная пенсионная система – это обязательная, построенная на накопительных принципах, дополнительная система пенсионного обеспечения лиц, занятых определенной профессиональной деятельностью, целью которой является обеспечение пенсиями до достижения общеустановленного пенсионного возраста» [3].

Е.В. Сухорукова под профессиональными пенсионными системами понимает «специализированный механизм социальной защиты, целью которого является возмещение заработка в форме профессиональных пенсий вследствие досрочной утраты работником профессиональной трудоспособности, вызванной наличием на рабочих местах высоких уровней профессионального риска». Практически с тех же позиций рассматривает сущность данного вида пенсий А.А. Степанова [9,11].

В отклоненном Государственной Думой законопроекте №183353-3 дано следующее определение «профессиональная пенсионная система – форма накопления, сбережения и выплат застрахованным лицам и участникам профессиональной пенсионной системы» [6].

Наиболее общее определение профессиональных пенсионных систем дано в работах Е.В. Хадыкиной «под профессиональной пенсионной системой можно понимать организационно-упорядоченную совокупность субъектов (организаций – работодателя, негосударственного пенсионного фонда и управляющей компании), деятельность которых направлена на обеспечение профессиональных пенсионных выплат работникам организаций – работодателя в определенный период времени или без определения такового периода (то есть пожизненно)» [15]. В данном определении впервые говорится о бессрочном характере выплат профессиональных пенсий.

Под досрочными пенсиями принято понимать регулярные денежные выплаты, право на получение которых имеют граждане, вышедшие на пенсию раньше общеустановленного пенсионного возраста (ранее 55 лет для женщин, ранее 60 лет для мужчин). Данные категории граждан определены в ряде законодательных актов, среди которых основным является Федеральный закон от 17.12.2001г. №173 – ФЗ «О трудовых пенсиях в Российской Федерации» [16].

Досрочные пенсии в России можно сгруппировать по следующим направлениям:

- в зависимости от условий труда (вредные и тяжелые условия труда – Списки №1 и №2) [7];

- в зависимости от климатических факторов (проживание в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях);
- в зависимости от выработки стажа в определенных профессиях (государственные служащие, медицинские работники, преподаватели, пр.)
- досрочные пенсии социальной направленности (инвалиды, в т. ч. опекуны инвалидов с детства, безработные, пр.).

На сегодняшний день в России существует около 40 категорий граждан, имеющих право на досрочные пенсии, финансирование которых осуществляется из бюджета Пенсионного фонда РФ. Источники финансирования пенсий, указанных категорий получателей, различны; так пенсии, назначаемые государственным служащим финансируются за счет межбюджетных трансфертов из федерального бюджета, предоставляемых бюджету ПФР, расходы, связанные с назначением ранней пенсии по безработице осуществляются за счет средств ПФР с последующим возмещением затрат из федерального бюджета. Всем остальным категориям получателей досрочные пенсии осуществляются за счет средств ПФР.

Формирование автономного источника обеспечения досрочных пенсионных обязательств составляет основную задачу реформирования данного вида пенсий.

Для осуществления профессионального пенсионного страхования возможно использование одной из двух схем:

1. система солидарных накоплений, где страховые взносы обезличены и обеспечивают доход нынешним пенсионерам по принципу распределения страховых взносов работающих граждан;
2. индивидуальная пенсионная схема с установленными взносами, которые зачисляются на специальные индивидуальные счета застрахованных лиц в ПФР или в негосударственных пенсионных фондах по аналогии с индивидуальным персонифицированным учетом в системе обязательного пенсионного страхования [12,14].

Профессиональная пенсия, наряду с государственной и частной пенсией, является элементом пенсионной системы государства, которая в свою очередь объединяет такие понятия как «пенсионное страхование» и «пенсионное обеспечение». В подавляющем большинстве исследований по данной теме подробно описаны механизмы формирования института профессионального пенсионного страхования в России. В редких случаях упоминается о профессиональном пенсионном обеспечении, которое в течение 10 лет является элементом российской пенсионной системы.

К системе профессионального пенсионного обеспечения в России относятся три категории граждан, получающих дополнительное социальное обеспечение к основному размеру пенсии; к этим категориям относятся: специалисты, проработавшие в области ядерного оружейного комплекса; члены летных экипажей воздушных судов гражданской авиации; отдельные категории работников организаций угольной промышленности [13,17,18].

Отраслевая специфика обусловила наличие отличительных черт в указанных законах, при этом существуют и общие характеристики. Так, для всех трех категорий получателей данная пенсия носит дополнительный характер, т.е. не заменяет трудовую пенсию по старости, а выплачивается одновременно с ней, при этом особое внимание уделено выработке профессионального стажа. Дополнительное социальное обеспечение выплачивается при условии оставления работы, дающей право на данную выплату, что не исключает занятость пенсионера. Данный вид выплаты носит бессрочный характер, и может быть прекращен лишь по следующим основаниям: смерть пенсионера, возобновление работы, дающей право на данную выплату, отсутствие оснований для назначения доплаты к пенсии (определяется по итогам проверки пенсионного дела в территориальном органе ПФР). Существенным отличием данных законов друг от друга является способ финансирования доплаты к пенсии. В соответствии с законами об угольщиках и летчиках финансирование дополнительного социального обеспечения происходит за счет взносов поступивших от плательщика взносов (организаций угольной промышленности и организаций, использующих труд членов летных экипажей, соответственно). При этом тариф взносов по каждой категории свой – 6,7% в соответствии с положениями закона об угольщиках, 14% - для летчиков.[18,19] База для начисления взносов на дополнительное социальное обеспечение та же, что и для начисления страховых взносов по обязательному пенсионному страхованию. Иной порядок финансирования имеют доплаты к пенсии специалистам, осуществляющим деятельность в области ядерного оружейного комплекса – выплата доплат производится за счет средств федерального бюджета, выделенных Государственной корпорации по атомной энергии «Росатом» и Министерству обороны Российской Федерации [13].

Реализация данных законов на практике отражает необходимость создания единой законодательной базы, регламентирующей деятельность профессиональных пенсионных систем.

По мнению автора, данная форма выплат имеет ряд существенных недостатков, среди которых незначительный охват категорий лиц (3 категории из 40), имеющих право на получение досрочной пенсии, что составляет 1,2% от всех пенсионеров – досрочников (по данным Отделения Пенсионного фонда РФ по Пермскому краю); дополнительное социальное обеспечение не соответствует основной задаче профессиональной досрочной пенсии, – компенсации за труд во вредных и тяжелых условиях – а представляет собой очередную надбавку к ней; особую сложность представляет администрирование взносов на профессиональное пенсионное обеспечение и последующая его выплата в качестве доплат к пенсии [8].

Очевидным является тот факт, что не все категории досрочных пенсий могут быть представлены в форме профессиональных пенсий, поэтому из четырех направлений выплат досрочной пенсии, которые обозначены выше, целесообразно рассмотреть пенсии, назначаемые в зависимости от условий труда (Списки №1 и №2). Именно в этом направлении прослеживается прямая зависимость досрочного выхода на пенсию от величины профессионального риска.

В современной истории реформирования досрочного пенсионного законодательства были попытки сформировать систему профессиональных пенсий на страховой основе – были разработаны законопроекты «Об обязательных пенсионных системах в РФ» и «О страховом взносе на финансирование обязательных профессиональных пенсионных систем». Предполагалось, что к началу 2003 года оба законопроекта вступят в силу, они находились на рассмотрении в течение 9 лет и были отклонены заключением Комитета Государственной Думы по финансовому рынку [5].

В соответствии с Указом президента РФ от 7 мая 2012 года №597 «О мероприятиях по реализации государственной социальной политики» и прочих документов была разработана Стратегия развития пенсионной системы РФ до 2030 года. В рамках Стратегии предполагается реформирование института досрочных пенсий и развитие корпоративного пенсионного обеспечения. Следует подчеркнуть, что предложения по преобразованию досрочных пенсий в институт профессиональных пенсионных систем во многом схожи с положениями отклоненных законопроектов, а именно предполагается перевод досрочных пенсий на страховую основу. Помимо этого разработчики Стратегии предлагают предоставлять налоговые льготы для организаций – плательщиков взносов в профессиональные

пенсионные системы, тем самым лишить государственный бюджет части доходов [10].

Для того чтобы обеспечить дополнительный источник финансирования досрочных пенсий, с 2013 года установлен дополнительный тариф для работодателей, имеющих рабочие места на вредных и опасных производствах. По Списку №1 он составит 4%, по Списку №2 и «малым» спискам – 2%. На 2014 год размер данного тарифа увеличен на 2 процентных пункта по каждой категории. От уплаты страховых взносов может быть освобождено рабочее место, условия труда на котором по итогам специальной оценки условий труда признаны оптимальными и допустимыми. Процедура аттестации рабочих мест, определение класса рабочих мест (от опасного до оптимального) и размера дополнительного тарифа определены в Федеральном законе от 28 декабря 2013 г. №426-ФЗ «О специальной оценке условий труда» [19]. Таким образом, у работодателей появилась заинтересованность модернизировать производство, сокращать количество работников вредных и опасных рабочих мест, улучшать условия труда работников.

Доля страховых взносов по дополнительному тарифу за 2013 год сложилась на уровне 1,3% от общей суммы доходов ПФР, при этом доля текущих получателей пенсий по Списку №1 и Списку №2 за 2013 год составила 22% от общей численности получателей трудовой пенсии (по данным Отделения Пенсионного фонда РФ по Пермскому краю на 1 января 2014 г.) [8].

Действие системы профессионального пенсионного страхования может распространиться лишь на досрочные пенсии, выплачиваемые в зависимости от вредности и тяжести условий труда. В рамках реформирования данного направления пенсионного обеспечения необходимо пересмотреть перечень профессий, характеризующихся подобными условиями труда. При этом избежать увеличения фискальной нагрузки на работодателя представляется невозможным.

Список литературы

1. Афанасьев М.А. Правовое регулирование негосударственного пенсионного обеспечения в России. Автореферат дис. ... канд. юрид. наук/Афанасьева М.А. Москва.2006. 25 с.
2. Деркач Н.О. Профессиональное пенсионное страхование как элемент пенсионной системы государства: Автореферат дис. ... канд. эконом. наук / Н.О. Деркач. Барнаул. 2007. 24 с.

3. Зобина Т.Ю. Формирование профессиональных пенсионных систем на современном этапе: Автороферат дис. ... канд. юрид. наук / Т.Ю.Зобина. Москва. 2004. 24 с.

4. Заключение Комитета Государственной Думы по финансовому рынку от 23 марта 2011г протокол №147/8, протокол 147/9.

5. Министерство здравоохранения и социального развития РФ: Аналитический доклад «Итоги пенсионной реформы и долгосрочные перспективы развития пенсионной системы Российской Федерации с учетом влияния мирового финансового кризиса. – (Электронный ресурс) – Режим доступа: www.minzdravsoc.ru

6. Об обязательных профессиональных пенсионных системах в российской Федерации. Законопроект №183353-З.

7. Постановление Кабинета Министров СССР от 26 января 1991 г. (26.01.1991) № 10 «Об утверждении списков производств, работ, профессий, должностей и показателей, дающих право на льготное пенсионное обеспечение (Списки № 1 и №2)».

8. Статистический справочник Отделения ПФР по Пермскому краю за 2012, 2013 гг

9. Степанова А.А. Развитие систем профессионального пенсионного обеспечения в условиях пенсионной реформы: автороферат дис. ... канд.экон.наук/ А.А. Степанова. – Москва, 2004. – 24 с.

10. Стратегия долгосрочного развития пенсионной системы в российской Федерации, утверждена распоряжением Правительства РФ от 25 декабря 2012 года №2524-р.

11. Сухорукова Е.В. Социально – экономические механизмы формирования профессиональных пенсионных систем: Автороферат дис. ... канд.экон.наук/ Е.В. Сухорукова. Москва, 2008. 26 с.

12. Роик В.Д. Модели социального страхования: ретроспективный и сопоставительный анализ//Вестник государственного социального страхования. 2006. №1.С.73-79.

13. Указ Президента Российской Федерации от 23.08.2000г. №1563 «О неотложных мерах социальной поддержки специалистов, осуществляющих деятельность в области ядерного оружейного комплекса РФ»

14. Чубарова Т.В. Профессиональные пенсии в системе пенсионного обеспечения (опыт развитых стран)// Труд за рубежом.- 2003. №2. С.12-16.

15. Хадыкина Е.В. Проблемы и перспективы профессиональной пенсионной системы работников образования и

науки//Электронное научное издание «Ученые заметки ТОГУ» 2010, Том 1, №2, с. 75-84.

16. Федеральный закон №173-ФЗ от 17 декабря 2001 года «О трудовых пенсиях в Российской Федерации».

17. Федеральный закон от 27.11.2001г. №155-ФЗ «О дополнительном социальном обеспечении членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации».

18. Федеральный закон от 10.05.2010г. №84-ФЗ «О дополнительном социальном обеспечении отдельных категорий работников организаций угольной промышленности».

19. Федеральный закон от 28.12. 2013 г. №426-ФЗ «О специальной оценке условий труда».

НОРМАТИВНОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ И НАПРАВЛЕНИЯ АНАЛИЗА РЕЭКСПОРТНЫХ И РЕИМПОРТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

А.С. Собянин, студент 4 курса специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

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

Пермский государственный национальный исследовательский университет, Пермь

В статье рассмотрены ключевые аспекты нормативного регулирования реэкспортных и реимпортных операций. Раскрыты показатели, рассчитываемые при анализе внешнеэкономической деятельности.

Ключевые слова: реэкспорт, реимпорт, таможенная процедура, таможенная территория, таможенный союз.

Анализ внешнеэкономической деятельности является важнейшим направлением для эффективного управления хозяйствующим субъектом. От качества аналитической информации зависит результативность принимаемых решений. Поэтому развитию методики внешнеэкономического анализа в целом и его отдельным направлениям (реэкспорту и реимпорту) необходимо уделять в настоящее время больше внимания. Не все вопросы анализа достаточно разработаны, имеют надлежащую правовую регламентацию. К таковым относятся и вопросы анализа реэкспорта и реимпорта товаров. Для России это направление приобрело особую актуальность в связи с ее вступлением во Всемирную торговую организацию. Исследование публикаций по рассматриваемому вопросу, показало, что особенностям анализа данных направлений внешнеэкономической деятельности, уделено недостаточно внимания, поэтому целью статьи является рассмотрение направлений анализа реэкспортных и реимпортных операций.

Рассмотрим сущность реэкспортных и реимпортных операций. Реэкспорт и реимпорт являются отдельными направлениями внешнеэкономической деятельности и могут носить как самостоятельный характер, так и являться завершающим этапом

различных по содержанию внешнеторговых операций. Основной базой регулирования реэкспорта и реимпорта является Таможенный кодекс таможенного союза (далее – ТК ТС), который представляет свою трактовку данных понятий, связывая их общим термином «таможенная процедура». ТК ТС объединяет совокупность норм, определяющих для таможенных целей требования и условия пользования и распоряжения товарами на таможенной территории или за ее пределами. В узком смысле таможенная процедура «реэкспорт» представляет собой вывоз из страны ранее импортированного товара, а «реимпорт» – ввоз в страну ранее экспортированного товара [5].

Содержание таможенной процедуры реэкспорта урегулировано в статье 296 ТК ТС: *«Реэкспорт – таможенная процедура, при которой товары, ранее ввезенные на таможенную территорию таможенного союза, либо продукты переработки товаров, помещенных под таможенную процедуру переработки на таможенной территории, вывозятся с этой территории без уплаты и (или) с возвратом уплаченных сумм ввозных таможенных пошлин, налогов и без применения мер нетарифного регулирования»* [6]. Часто в категорию реэкспортной продукции попадает нефть, шерсть, природный газ, пищевые продукты и металлы. Грузы могут быть подвергнуты процедуре реэкспорта после незначительной внешней обработки (сортировки, очистки, переупаковки и т.д.) [8].

К примеру, необходимость в процедуре реэкспорта, существует при проведении трёхсторонних сделок покупки какого-либо товара. В рамках такого вида сделок, российское предприятие по просьбе иностранного партнёра закупает товары в третьей стране, с последующей их отправкой в страну назначения. Подробная схема сотрудничества бывает обусловлена, например, запретом на торговлю между странами, посредником для которых выступает Россия. Причиной прибегнуть к посредничеству России может также стать слабое знание рынка или отсутствие опыта взаимодействия между двумя странами [7]. Россия в данной внешнеторговой сделке выступает одновременно и импортёром, и экспортёром: импортёром по отношению к стране происхождения товара и экспортёром по отношению к стране-заказчице товара.

Условия помещения товаров под таможенную процедуру реэкспорта указаны в статье 293 ТК ТС. Под таможенную процедуру реэкспорта могут помещаться товары:

-иностранные товары, находящиеся на таможенной территории таможенного союза, в том числе ввезенные с нарушением мер нетарифного регулирования, и продукты переработки товаров,

помещенных под таможенную процедуру переработки на таможенной территории;

-товары, помещенные под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления, если эти товары возвращаются по причине неисполнения условий внешнеэкономической сделки, в том числе по количеству, качеству, описанию или упаковке, при соблюдении следующих условий:

-товары помещаются под таможенную процедуру реэкспорта в течение одного года со дня, следующего за днем выпуска для внутреннего потребления; таможенному органу представлены документы, в соответствии со статьей 299 настоящего Кодекса;

-товары не использовались и не ремонтировались на таможенной территории таможенного союза, за исключением случаев, когда использование товаров было необходимо для обнаружения дефектов или иных обстоятельств, повлекших возврат товаров;

-товары могут быть идентифицированы таможенным органом [6].

Ключевые требования:

- нахождение на территории Таможенного союза товаров зарубежного производства;
- возвращение продукции, ранее помещенной под процедуру «Выпуск для внутреннего потребления», как следствие не соответствия условий внешнеэкономической сделки.

Приведенные условия относятся к грузам в следующих ситуациях:

- грузы помещаются по реэкспорт, если со дня выпуска для внутреннего потребления прошло менее 1 года;
- грузы не использовались и не ремонтировались, исключая случаи, использования по необходимости для обнаружения дефектов;
- однозначная идентификация грузов таможенным органом [8].

Декларанту возвращается сумма уплаченных таможенных налогов и пошлин при строгом соблюдении всех оговоренных условий. В связи с тем, что эта таможенная процедура практически всегда характеризуется освобождением от уплаты таможенных налогов и пошлин, таможенные органы, жестко контролируют соблюдение правильности проведения указанной таможенной процедуры [8]. Издержки в виде налогов и пошлин можно избежать при временном ввозе, это - таможенная процедура, при которой

иностранные товары используются в течение установленного срока на таможенной территории таможенного союза с условным освобождением, полным или частичным, от уплаты ввозных таможенных пошлин, налогов и без применения мер нетарифного регулирования с последующим помещением под таможенную процедуру реэкспорта (ст. 277 ТК ТС). Дополнительные издержки при реэкспорте могут возникнуть при не вывозе с таможенной территории таможенного союза продуктов переработки, помещенных под таможенную процедуру реэкспорта, с сумм ввозных таможенных пошлин, налогов, подлежащих уплате, лицом, уплачиваются проценты, как если бы в отношении указанных сумм была предоставлена отсрочка уплаты ввозных таможенных пошлин, налогов, исчисленные в порядке, установленном в соответствии с законодательством государств - членов таможенного союза (ст. 250 ТК ТС). Однако, обязанность по уплате ввозных таможенных пошлин, налогов прекращается у декларанта: в отношении товаров, помещенных под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления с использованием льгот по уплате таможенных пошлин, налогов, сопряженных с ограничениями по пользованию и (или) распоряжению этими товарами (ст. 211 ТК ТС).

Анализ реэкспорта товаров проводят по следующим направлениям:

1. Анализ таможенного законодательства зарубежных стран на предмет уплаты таможенных платежей;
2. Оценка динамики (выполнения бизнес-плана) по основным показателям, характеризующим реэкспорт (анализ обязательств, затрат, связанных с осуществлением реэкспортных операций, в частности анализ затрат при возврате реэкспортных товаров, финансовых результатов и показателей рентабельности). В качестве базы сравнения на стадии заключения и фактического исполнения контракта могут выступать: фактические данные за предыдущие периоды по контрактам с этими же контрагентами и фактические данные по альтернативным контрагентам;
3. Анализ факторов вызвавших отклонения;
4. Оценка эффективности реэкспортных сделок в разрезе их видов и по сравнению с другими альтернативными вариантами.

Проведенный в данном объеме и последовательности экономический анализ позволяет:

- на стадии заключения контрактов выбрать наиболее предпочтительные для реэкспортера контракты или варианты контрактов на основе оценки эффективности ожидаемых и фактических показателей, характеризующих реэкспорт товаров, и сравнение их с другими альтернативными видами внешнеэкономических сделок;

- осуществлять контроль за исполнением и эффективностью сделок путем сопоставления фактических показателей с ожидаемыми (планируемыми) значениями, устанавливаемыми при заключении контрактов, а также определять влияние основных факторов на полученные отклонения;

- подготовить варианты управленческих решений для заключения контрактов, принятия, уточнения и последующей корректировки текущих планов и составления планов внешнеэкономической деятельности в части реэкспорта на следующий период.

Эпизодично рассмотрим показатели, которые целесообразно рассчитывать при осуществлении внешнеэкономической деятельности в целом и реэкспорта в частности. Расчет суммы затрат при осуществлении реэкспортных операций (при вывозе) можно рассчитать по следующей формуле:

$$З = [\text{КИВ} * \text{КПТ} * \text{ЦЕ} + (\text{ВТП} + \text{СВ} + \text{ТО} + \text{ТБ} + \text{КИВ} + \text{ПМ})], \quad (1)$$

где

КПТ – количество реэкспортного товара по контракту;

ЦЕ – контрактная цена единицы товара в национальной валюте;

КИВ - курс иностранной валюты;

ВТП – вывозные таможенные пошлины при реэкспорте товара (утвержденные Приказом Минфина РФ №112н от 15.10.08) [4];

ДЗ – другие затраты при реэкспорте товаров: пошлины по доставке, страхованию грузов (СВ); сборы за таможенное оформление (ТО); услуги таможенных брокеров (ТБ); по оплате консультационных и информационных услуг, связанных с приобретением товара (КИВ); потери материалов в пути в пределах норм естественной убыли (ПМ). Данные показатели могут быть выражены в рублях и в данном случае они суммируются к контрактной цене, а затем пересчитываются по курсу иностранной валюты. Либо в случае если отдельные платежи,

например, расходы, по страхованию оплачены в иностранной валюте, без корректировки суммируются с ценой реэкспортного товара. Также целесообразно произвести факторный анализ при изменении результативного показателя.

Предметом анализа производного реэкспорта также может быть одна из ситуаций, при которой товары, находящиеся на таможенном складе (например, в связи с тем, что они попали под запрет на ввоз) и помещенные затем под таможенную процедуру реэкспорта, могут быть возвращены иностранному поставщику, если это предусмотрено условиями контракта, или реализованы иностранным покупателям.

Затраты оказывают непосредственное влияние на финансовые результаты от реэкспортных операций. Поэтому следующий этап анализа – расчет и факторный анализ прибыли:

$$\Pi = \text{Реэкспортная выручка (пересчитанная в рубли)} - \text{затраты по реэкспортным операциям (пересчитанные в рубли)} \quad (2)$$

Раскроем сущность реимпорта. Содержание таможенной процедуры реимпорта описано в статье 292 ТК ТС: *«Реимпорт – таможенная процедура, при которой товары, ранее вывезенные с таможенной территории таможенного союза, ввозятся обратно на таможенную территорию таможенного союза в сроки, установленные статьей 293 настоящего Кодекса без уплаты ввозных таможенных пошлин, налогов и без применения мер нетарифного регулирования»* [6].

Условия помещения товаров под таможенный режим реимпорта:

- к помещению под таможенный режим реимпорта заявлены товары, имеющие на день вывоза с таможенной территории Российской Федерации статус российских товаров (находящихся в свободном обращении), либо такие товары были продуктами переработки иностранных товаров в соответствии с таможенным режимом переработки на таможенной территории;

- товары заявлены к таможенному режиму реимпорта в течение 3-х лет со дня, следующего за днем пересечения указанными товарами таможенной границы при их вывозе с таможенной территории Российской Федерации. Указанный срок может быть продлен федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области таможенного дела, по мотивированному запросу заинтересованного лица в отношении оборудования,

используемого для строительства, промышленного производства, добычи полезных ископаемых и в других подобных целях, при условии соблюдения всех иных положений, относящихся к правовому регулированию таможенного режима реимпорта;

- товары находятся в том же состоянии, в каком они были вывезены с таможенной территории Российской Федерации, за исключением изменений, произошедших вследствие естественного износа или естественной убыли при нормальных условиях транспортировки, хранения или использования (эксплуатации);

- уплачены суммы ввозных таможенных пошлин, налогов, субсидий и иные суммы, подлежащие возвращению в федеральный бюджет при реимпорте товаров [6].

Под таможенный режим реимпорта могут помещаться товары, ранее помещенные под иные таможенные режимы, предполагающие вывоз товаров с таможенной территории Российской Федерации.

Согласно законодательству и установленному таможенному режиму, реимпорт осуществляется без необходимости уплаты налогов и таможенных пошлин. Однако таможенное законодательство предусматривает уплату пошлин и налогов в том случае, если данные выплаты были возмещены при предшествовавшем экспорте [6].

При осуществлении реимпортных операций целесообразно рассчитывать два показателя: определить сумму затрат и финансовый результат.

При реимпорте товаров возникают следующие расходы: расходы, связанные с отгрузкой и доставкой товара для реализации и их возвратом, включают затраты по транспортировке, сопровождению, погрузочно-разгрузочные работы, по страхованию товара, на рекламу, другие аналогичные расходы.

Главное управление организации таможенного контроля ФТС России ведет постоянный мониторинг по применению экономических таможенных режимов. Его результаты показывают, что участники внешнеэкономической деятельности по-прежнему не используют в полной мере те возможности, которые им дает законодательство, несмотря на то что уже прошло достаточно времени с момента ввода в действие нового ТК ТС, участники внешнеторговой деятельности не спешат воспользоваться преимуществами, которые им предоставил новый ТК ТС. В частности, это касается упрощения технологии оформления товаров.

Подводя итог можно сказать, что, несмотря на положительные сдвиги последних лет, система таможенного администрирования в России нуждается в существенном улучшении. Таможенные

процедуры реэкспорта и реимпорта по-прежнему сильно забюрокрачены, издержки и сроки таможенного оформления чрезмерно велики, что затрудняет товарообмен, особенно кооперационные поставки, и искажает экономическую эффективность внешнеторговых операций реэкспорта и реимпорта. На сегодняшний день остается еще достаточно много пробелов в процессе применения этих двух видов таможенных процедур.

Список литературы

1. Елкина А.А. Некоторые особенности учета реэкспортных операций // Сборник лучших докладов. СПб. 2008 г.
2. Калиновская Ж.В. Реимпорт и реэкспорт товаров юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями // Планово-экономический отдел. №9. Сентябрь. 2009 г.
3. Козырин А.Н. Таможенные режимы реимпорта и реэкспорта товаров // Налоговый вестник. №10. Октябрь. 1999 г.
4. О таможенном регулировании в Российской Федерации. Федеральный закон от 27.11.2010 N 311-ФЗ (ред. от 21.12.2013).
5. Постановление Правительства РФ от 03.02.2007 №66 (ред. от 11.10.2012 №1038) "О порядке реэкспорта товаров, происходящих на территории Российской Федерации, другими государствами - членами Евразийского экономического сообщества.
6. Ранцева Е.А. Косвенный реэкспорт или реализация товаров без ввоза в РФ. URL: <http://www.buhgalteria.ru/article/n118718>
7. Таможенный кодекс Таможенного союза (приложение к Договору о Таможенном кодексе Таможенного союза, принятому Решением Межгосударственного Совета ЕврАзЭС на уровне глав государств от 27.11.2009 N 17) (ред. от 16.04.2010).
8. URL: www.reszalit.spb.ru (дата обращения: 20.05.2014).

УДК 657.471:338.45:622.276

УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ НЕФТЕПЕРЕРАБАТЫВАЮЩЕЙ И НЕФТЕХИМИЧЕСКОЙ ОТРАСЛИ

**М.К. Тупицына, студент магистратуры направления «Экономика»
магистерской программы «Финансовый аналитик»**

Пермский государственный национальный исследовательский университет, Пермь

В статье раскрывается порядок калькулирования себестоимости и распределения затрат на нефтеперерабатывающих предприятиях в условиях котлового учета затрат и учета затрат по видам продукции. Определяются преимущества и недостатки методов с точки зрения их информативности для принятия управленческих решений.

Ключевые слова: учет затрат, калькулирование, себестоимость

С 1999 года отмечается стабильный рост мировых цен на нефть. В период с 1998 года по 2013 год стоимость нефти увеличилась с 9,5 до 110 долл. за баррель. В ближайшее время на мировом рынке ожидается сохранение высокого спроса на нефть и нефтепродукты и продукты нефтехимии.

Нефтеперерабатывающее предприятие представляет собой совокупность основных нефтетехнологических процессов, а также вспомогательных и обслуживающих служб, обеспечивающих нормальное функционирование предприятия. Основное его назначение - это производство требуемых в объеме и ассортименте высококачественных нефтепродуктов, сырья для нефтехимии.

Нефтепереработка в России существенно отстает не только по объему и глубине переработки нефти, но и по превращению ее в моторные виды топлива. Для увеличения мощностей и структурно-технологического совершенствования российских нефтеперерабатывающих заводов необходимы значительные инвестиции. Существенным фактором, который мог бы повлиять на приток инвестиций в российские нефтеперерабатывающие компании,

может стать формирование внутреннего рынка качественных нефтепродуктов, имеющего соответственный спрос. С целью дальнейшего развития отрасли и повышения инвестиционной привлекательности предприятий нефтеперерабатывающей промышленности возникает необходимость в достоверном информационном обеспечении о затратах на производство продуктов, получаемых в результате переработки.

Бухгалтерский учет затрат и калькулирование себестоимости продукции в организациях нефтеперерабатывающей промышленности осуществляется в соответствии с нормами и правилами, установленными в отраслевой инструкции по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на нефтеперерабатывающих предприятиях [1].

Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции нефтеперерабатывающих организаций зависят от следующих факторов, характеризующих процесс нефтепереработки:

1) производство нефтепродуктов - полуфабрикатов и товарных нефтепродуктов и сырья для нефтехимии осуществляется на большом числе обособленных, но взаимосвязанных технологических процессов и установок;

2) технологические процессы нефтепереработки отличаются четко выраженными переделами (стадиями), каждый из которых можно выделить в плане, учете и калькулировании себестоимости) Разнообразие технологических процессов и ассортимента вырабатываемых нефтепродуктов;

3) особенность структуры себестоимости нефтеперерабатывающей и нефтехимической промышленности – большой удельный вес затрат на сырье и энергию, составляющий примерно 90% общих затрат на переработку нефти;

4) в себестоимости нефтеперерабатывающей и нефтехимической промышленности большая величина переменных затрат (85-90%);

5) подавляющее большинство товарных нефтепродуктов получается в результате приготовления из полуфабрикатов (компонентов) отдельных технологических процессов (производств);

6) планирование и учет производственных (технологических) потерь, от величины которых зависит степень использования сырья (нефти, газового конденсата) и, в конечном счете, себестоимость продукции. Это связано с физико-химическими свойствами перерабатываемого сырья (испарение легких фракций, утечки,

просачивания и др.). Частично потери (жидких нефтепродуктов и нефти) уменьшаются путем их улавливания и возвращаются в производство, часть же их теряется безвозвратно.

7) Основные технологические схемы нефтеперерабатывающего производства – это топливная, топливно-масляная и топливно-нефтехимическая. С изменением схемы переработки нефти изменится объем эксплуатационных затрат и уровень себестоимости.

В зависимости от типа нефтеперерабатывающего предприятия, его размера, структуры и ассортимента выпускаемой продукции учет затрат может осуществляться несколькими методами.

Рассмотрим поперечный метод учета затрат. Учет производственных затрат в нефтеперерабатывающей и нефтехимической отрасли осуществляется по экономическим элементам и калькуляционным статьям. На нефтеперерабатывающих предприятиях учет производственных затрат и калькулирование себестоимости нефтепродуктов (полуфабрикатов, компонентов) осуществляется по передельному методу с использованием важнейших элементов нормативного метода.

Расчет себестоимости вырабатываемой продукции производится в следующей последовательности:

1) Выделяют затраты по каждому технологическому процессу (или установке), выделенному в плане и учете;

2) Рассчитывается себестоимость отдельных продуктов (компонентов, полуфабрикатов) внутри технологического процесса (установки);

3) Рассчитывается себестоимость смешения (компаудирования) отдельных товарных нефтепродуктов.

Выявление затрат по каждому технологическому процессу (установке) производится путем выделения на счете основного производства субсчетов на каждый отдельный процесс (передел) или установку.

По способу исчисления себестоимости нефтепродуктов производственные процессы в нефтепереработке делятся на две основные группы.

В первой группе, объединяющей комплексные процессы производства, распределение затрат между отдельными видами нефтепродуктов производится следующим образом.

Все нефтепродукты, вырабатываемые на отдельных технологических процессах, в зависимости от целевого назначения

процесса, делятся на основные и попутные. К основной продукции предлагается отнести авиационные, автомобильные и прямогонные бензины, топливо для реактивных двигателей (авиационный керосин), керосин осветительный, бензины - растворители, дизельное и печное топливо как наиболее важные и ценные нефтепродукты. Попутные нефтепродукты, в зависимости от их качества и направления использования, оцениваются:

1) В долях от оптовой цены базисной нефти, поступающей на заводы;

2) По себестоимости сырья процесса;

3) По средней себестоимости основной продукции перегонки нефти или себестоимости аналогичной по качеству и направлению использования продукции, вырабатываемой в каком-либо другом технологическом процессе;

4) По цене или в долях от цены реализации.

При определении себестоимости основной продукции на нее относятся все затраты по обработке, а также стоимость сырья (включая стоимость полуфабрикатов, поступающих со стороны), за вычетом затрат, приходящихся на попутную продукцию.

Затраты на основную продукцию, после исключения из них стоимости попутной продукции распределяются между отдельными видами основной продукции по каждому процессу (переделу) пропорционально их выходу (по весу). В отдельных случаях распределение затрат по процессу между отдельными основными нефтепродуктами производится на основе коэффициентов, которые более точно учитывают затраты, связанные с их производством.

Последовательность составления калькуляций и расчета себестоимости отдельных видов нефтепродуктов всецело определяются технологической схемой переработки исходного сырья на предприятии [2].

Также в нефтеперерабатывающей и нефтехимической отрасли широкое распространение получил котловый равнорентабельный метод учета затрат.

Порядок калькулирования себестоимости осуществляется в следующей последовательности:

1) Формирование полных затрат первичных экономических объектов основного производства путем прямого отнесения затрат и распределения затрат всех экономических объектов Общества (кроме коммерческих и общехозяйственных объектов). Сбор прямых затрат экономических объектов ведется в разрезе элементов затрат

2) Расчет себестоимости всего выпуска продукции, произведенного в периоде.

Производственная себестоимость рассчитывается путем суммирования затрат на производство.

3) Расчет себестоимости единицы продукции.

При калькулировании себестоимости Общество рассматривается как один передел, на котором из нефти получают весь ассортимент продукции.

Вся продукция нефтепереработки в зависимости от конъюнктуры рынка, качества и потребительских свойств, а также степени и важности удовлетворения потребностей промышленности, сельского хозяйства и населения делятся на основную и попутную.

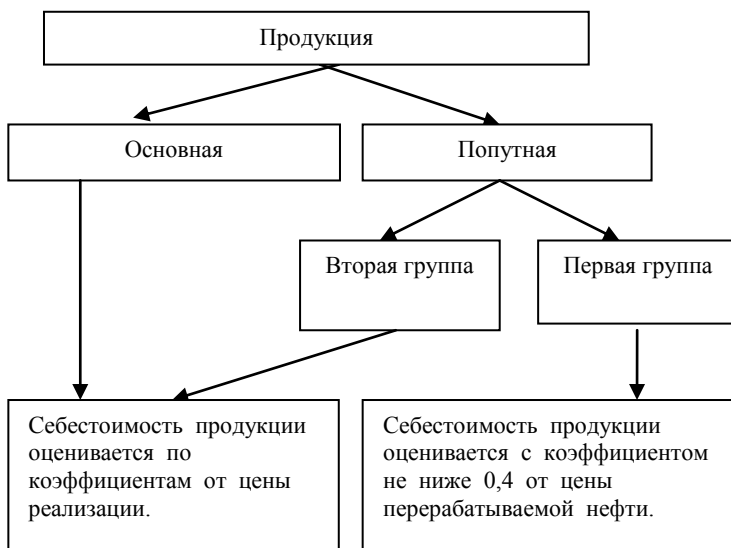


Рис. Продукция нефтеперерабатывающего предприятия

Калькулирование себестоимости нефтепродуктов происходит в несколько этапов.

1. Этап расчета.

1.1. Определяется общая рентабельность всего выпуска продукции путем деления прибыли от всего выпуска продукции (выручки от реализации продукции за минусом общего объема затрат) на общий объем затрат на производство продукции.

1.2. Далее по каждому нефтепродукту себестоимость формируется исходя из принципа «рентабельность каждого нефтепродукта равна общей рентабельности всего выпуска продукции».

1.3. Определяются коэффициенты для всех нефтепродуктов: для нефтепродуктов, относящихся к основной и второй группе попутной продукции, коэффициенты рассчитываются как отношение себестоимости к ценам реализации, для попутной продукции первой группы коэффициенты рассчитываются как отношение себестоимости к цене перерабатываемой нефти.

2. Этап контроля.

Коэффициенты по попутной продукции первой группы не должны быть ниже, чем 0,4. При соблюдении данного условия рассчитанная себестоимость может считаться окончательной. При условии, что коэффициент по отдельному виду попутной продукции ниже 0,4 расчет необходимо продолжить (для примера воспользуемся следующими данными).

3. Этап расчета.

3.1. Себестоимость нефтепродукта из первой группы попутной продукции, коэффициент по которому не удовлетворяет условию «не ниже 0,4 от цены нефти», подлежит корректировке. Себестоимость корректируемого нефтепродукта фиксируется вручную на уровне, обеспечивающем минимальный уровень ограничения коэффициента – на уровне, равном 0,4 к цене нефти.

3.2. Рассчитывается уровень рентабельности всего выпуска продукции без учета корректируемого нефтепродукта.

3.3. Далее, как и в п. 1.2, по каждому нефтепродукту себестоимость рассчитывается исходя из принципа «рентабельность каждого нефтепродукта, кроме корректируемого, равна общему уровню рентабельности выпуска без учета корректируемого нефтепродукта. Описываемые п. 3.2 и 3.3 операции позволят обеспечить равную рентабельность всех продуктов, кроме корректируемого.

4. Этап контроля.

Как и в п. 2., коэффициент по нефтепродуктам из первой группы попутной продукции должен быть не ниже 0,4. При соблюдении данного условия рассчитанная себестоимость может считаться корректной. При несоблюдении данного условия расчет продолжается, в соответствии с пунктами 3 и 4 до формирования по всем нефтепродуктам из первой группы попутной продукции коэффициентов не ниже 0,4.

При калькулировании себестоимости попутной продукции первой группы коэффициенты рассчитываются к цене нефти, отпущенной в переработку для производства данной продукции. Цена отпущенной в переработку нефти формируется с учетом цены закупленной нефти и вовлеченной в переработку нефти из остатков.

Рассмотрев оба метода, следует отметить их достоинства и недостатки.

Безусловно, главным достоинством поперечного метода учета затрат следует считать его информативность и точность, так как он позволяет наглядно отобразить затраты, возникшие на каждой установке и непосредственно относящиеся к какому-либо виду выпускаемой продукции, что является ценнейшей базой для анализа затрат и себестоимости продукции. В то же время, данный метод, в условиях сложности процесса производства и большого ассортимента продукции, является довольно трудоемким и требующим колоссальных информационно-технических и временных ресурсов. Котловой метод учета затрат, напротив, является упрощенным. Также ценность равнорентабельного метода заключается в том, что он позволяет равномерно распределить расходы по всей корзине нефтепродуктов и исключить возможность одновременного наличия высокорентабельных и планово-убыточных продуктов. Одним из его важных негативных моментов является его низкая информативность.

Список литературы

1. Инструкции по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на нефтеперерабатывающих и нефтехимических предприятиях. Утв. приказом Минэнерго России от 17.11.98 № 371.

2. Черных И.Н. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях народного хозяйства. М.: Московский институт экономики, менеджмента и права. Центр дистанционных образовательных технологий МИЭМП, 2010

II. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И ОТЧЕТНОСТЬ, АУДИТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ В РЫНОЧНОЙ ЭКОНОМИКЕ

УДК 34.342.924

РАЗВИТИЕ ПОЛОЖЕНИЙ ПО ПРИМЕНЕНИЮ ДЛЯ БУХГАЛТЕРОВ ПОДХОДА ОЦЕНКИ РИСКА В ОБЛАСТИ ПРОТИВОДЕЙСТВИЯ ДОХОДОВ, ПОЛУЧЕННЫХ ПРЕСТУПНЫМ ПУТЕМ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Е.С. Быстрых, студентка 4 курса специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

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

Пермский государственный национальный исследовательский университет, Пермь

В статье рассмотрены вопросы по применению подхода для бухгалтеров, основанного на оценке риска с целью противодействия отмыванию денег и финансированию терроризма, так же представлены ключевые характеристики и в заключении раскрыты направления по развитию.

Ключевые слова: легализация доходов, противодействие, внутренний контроль, риск.

В связи с возрастающей проблемой отмывания денег возникла необходимость ее контроля. Так в 1989 году для координирования международных усилий по борьбе с отмыванием денег была создана международная Группа разработки финансовых мер борьбы с отмыванием денег (ФАТФ), а в 2001 году в России был создан Комитет Российской Федерации по финансовому мониторингу (впоследствии преобразован в Росфинмониторинг). Цель этих организаций – противодействие легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путём, и финансированию терроризма.

Одним из способов по борьбе с легализацией доходов является подход, основанный на оценке рисков. Для обеспечения эффективности подхода, он должен быть включен в систему внутреннего контроля организации. Система внутреннего контроля обеспечит продуктивное функционирование хозяйствующих субъектов, что в совокупности является одним из условий эффективности всего общественного производства.

Цель статьи – рассмотреть положения руководства для бухгалтеров, по применению подхода, основанного на оценке риска, по борьбе с отмыванием денег, закрепленное в “Руководстве для бухгалтеров, по реализации подхода, основанного на оценке риска” ФАТФ и Российское законодательство по рассматриваемому вопросу и отметить вопросы, которые необходимо развивать в Российском законодательстве.

Рассмотрим заявленную тему по следующим направлениям:

- Рассмотрим законодательство в области организации и осуществления подхода для бухгалтеров, основанного на оценке риска, с целью противодействия отмывания доходов, полученных преступным путем и финансированию терроризма (далее ПОД/ФТ).
- Проведем сравнительный анализ руководства ФАТФ по применению подхода, основанного на оценке риска и Российского законодательства.
- Определим направления по развитию подхода для бухгалтеров, основанного на оценке риска ПОД/ФТ в Российской Федерации.

Тема внутреннего контроля в области противодействия легализации дохода, полученного преступным путем рассмотрена в работах следующих исследователей: М.И. Баканов, И.А. Белобжецкий, Н.Т. Белуха, Б.И. Валувев, Ю.А. Данилевский, Н.П., Резников А.В., Скобелкин Д.Г., Сотникова Л.И.

Перейдем к рассмотрению законодательства Российской Федерации. В соответствии со статьей 19 Федерального закона № 402-ФЗ от 06.12.2011г. «О бухгалтерском учете» (далее – ФЗ №402), экономический субъект обязан организовать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни [1]. Однако в законе не раскрывается определение внутреннего контроля. Только в новой редакции ФЗ № 402 от 28.12.2013г. появилась ссылка на Информацию Минфина России № ПЗ-11/2013г. «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля». Данная информация Минфина носит рекомендательный характер и в ней более подробно раскрывается информация по осуществлению внутреннего контроля и его организации [3].

Документ состоит из следующих частей:

1. Общие положения
2. Элементы внутреннего контроля
3. Документирование внутреннего контроля
4. Организация внутреннего контроля

Контроль в Российской практике направлен на выявление рисков, которые могут повлиять на достоверность финансовой отчетности, которая достигается за счет сверки данных, авторизации сделок, разграничении полномочий и т.д. [3].

Оценка рисков - один из элементов внутреннего контроля, которые направлены на минимизацию рисков, при использовании процедур внутреннего контроля. Требований к последовательности процедур нет. Полный перечень процедур представлен на рисунке 1. Одним из приоритетных направлений при оценке видов рисков является – риск возникновения злоупотреблений. Самыми эффективными процедурами для целей противодействия злоупотреблениями, по мнению Минфина, считаются: санкционирование сделок и операций, разграничение полномочий, контроль фактического наличия и состояния объектов.



Рис.1. Процедуры внутреннего контроля

Далее в Информации Минфина представлена и классификация процедур.

В зависимости от момента осуществления:

- Предварительные;

Направлены на предупреждение появления ошибок и нарушений установленного порядка деятельности (контроль фактического наличия и состояния объектов, санкционирование сделок и операций и др.);

- Последующие;

Направлены на выявление ошибок и нарушений установленного порядка деятельности (сверка, надзор и др.).

В зависимости от степени автоматизации:

- Автоматические;
- Полуавтоматические;
- Ручные.

Процедуры внутреннего контроля основываются на принципах и стандартах, составляющих контрольную среду экономического субъекта, и применяются с учетом ее особенностей [3].

Таким образом, в Российском законодательстве, регламентирующем бухгалтерский учет, вопросы по применению подхода, основанного на оценке риска, для ПОД/ФТ не рассматриваются. Отсутствуют требования, рекомендации по организации и внедрению данного подхода для бухгалтеров. ФЗ № 402 не содержит информацию по борьбе с легализацией доходов, поскольку вопросы в данной области регламентирует Федеральный Закон №115-ФЗ от 07.08.2001г. «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем и финансированию терроризма» (далее – ФЗ №115) не рассматриваются обязанности бухгалтера в области вопросов борьбы с отмыванием денег. Следовательно у бухгалтера на законодательном уровне не прописаны полномочия и механизмы работы в области ПОД/ФТ, что препятствует предотвращению на операционном этапе вероятности наступления операции по легализации дохода. Поэтому при условии введения обязанности по организации внутреннего контроля для бухгалтера возникновение риска будет снижено, а эффективность деятельности организации возрастет.

В руководстве ФАТФ прописаны рекомендации в организации подхода для бухгалтеров, основанного на оценке риска, с целью ПОД/ФТ. Основные характеристики данного документа по рассматриваемому вопросу представлены в таблице 1.

Таблица 1

Ключевые моменты руководства ФАТФ по применению подхода, основанного на оценке риска для бухгалтеров

<i>Ключевые направления</i>	<i>Руководство ФАТФ</i>
1. Цель подхода	Борьба с отмыванием денег и финансированием терроризма
2. Характер подхода	Рекомендательный
3. Место подхода в системе внутреннего контроля	Основанный на оценке риска процесс должен быть включен в систему внутреннего контроля фирмы
4. Ключевые системы внутреннего контроля	-Культура обеспечения соответствия (разработка, поддержание учебной программы для бухгалтеров, мониторинг изменения в законодательстве, регулярный анализ и пересмотр процедур внутреннего контроля) -Собственность и поддержка высшего руководства
5. Роль руководства организации	Сильная руководящая роль высшего руководства и его участия является важным аспектом применения основанного на оценке риска подхода
6. Требования к сотрудникам	Обеспечить надлежащее обучение сотрудников в области противодействия легализации доходов и финансированию терроризма и непрерывное повышение квалификации, с учетом вероятности того, что они столкнутся с подозрительной деятельностью.
7. Направления организации системы внутреннего контроля	Контроль за наиболее уязвимыми с точки зрения использования преступниками, занимающимися отмыванием денег, зонами, а так же мониторинг за выполнением процедур внутреннего контроля.

В международном документе группы ФАТФ есть отдельный раздел, который регламентирует ключевые вопросы по применению подхода, основанного на оценке риска с целью ПОД/ФТ, для бухгалтеров. Действие данного документа распространяется на Российскую Федерацию, которая входит в ФАТФ. Поскольку сравнить законодательство в области контроля ПОД/ФТ всех стран участниц ФАТФ не представляется возможным, нами было рассмотрено Российское законодательство. В Российском законодательстве, регламентирующем бухгалтерский учет, данному вопросу внимание не уделяется, но юридически данный вопрос регламентируют документы в области ПОД/ФТ. Ключевым в системе нормативного регулирования является ФЗ № 115, который конкретизирует и дополняют различные указания Центрального Банка РФ и другие

контролирующие государственные органы в области финансов Российской Федерации. В качестве направлений по развитию данного вопроса в бухгалтерском законодательстве необходимо отметить пункты 4,6,7 из таблицы 1, а именно регулярный анализ и пересмотр процедур внутреннего контроля, конкретизировать вопросы надлежащего обучения бухгалтеров и перечислить признаки сомнительных операций, отражаемых в бухгалтерских документах.

Таким образом, в данной статье обозначены ключевые моменты основанного на оценке риска подхода для бухгалтера, для борьбы с ПОД/ФТ. Эта проблема требует нормативного развития в России.

Список литературы

1. О бухгалтерском учете. Федеральный закон от 06.12.2011 №402-ФЗ.
2. О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем и финансированию терроризма. Федеральный закон от 07.08.2001 №115-ФЗ/
3. Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности Информация Минфина России № ПЗ-11/2013.
4. Приказ Минфина Российской Федерации от 25.12.2008 № 146н «Об обеспечении деятельности по осуществлению государственного финансового контроля»
5. FATF группа разработки финансовых мер по борьбе с отмыванием денег «Руководство по применению подхода, основанного на оценке риска» от 17.06.2008.
6. bankir.ru «Императивы трансформации международных стандартов финансового мониторинга» (дата обращения 29.06.2012)

РАСЧЕТ ЗАРПЛАТЫ С ПОМОЩЬЮ СОВРЕМЕННЫХ ИНФОРМАЦИОННЫХ ТЕХНОЛОГИЙ

**М.В. Врагова, студентка 4 курса департамента «Финансы и право»
Т.Ф. Шитова, доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита,
к.с.н.**

Уральский государственный экономический университет,
Екатеринбург

Рассматриваются вопросы автоматизации бухгалтерского учета. Отдельно отражен порядок ведения учета в системах бухгалтерского учета для крупных и малых предприятий.

Ключевые слова: автоматизация бухгалтерского учета, IC: Бухгалтерия.

Одним из главных условий повышения результативности производственной деятельности в различных отраслях и сферах деятельности является совершенствование качества управления. Качественное улучшение возможно при использовании современных информационных технологий.

В связи с развитием автоматизированных информационных систем, которые охватывают полный комплекс функций управления организацией, особое внимание уделяют автоматизации бухгалтерского учета заработной платы в организации.

Заработная плата – одна из самых главных экономических категорий, которая соединяет воедино интересы работника, руководителя и государства. Связь зарплаты сотрудника с качественными и количественными результатами труда происходит с помощью форм и систем оплаты труда. Расходы на оплату труда важнейший элемент издержек производства и обращения. Зарплата – главный источник дохода сотрудников.

Благодаря использованию информационных технологий в процессе учета и анализа заработной платы можно существенно повысить продуктивность труда специалистов за счет совокупности профессиональных навыков и знаний с преимуществами электронной обработки информации.

На каждом предприятии оплата труда выступает обязательным условием взаимоотношений между организацией и сотрудником.

Бухгалтер, который отвечает за расчет заработной платы, оперирует большим объемом данных. Расчет заработной платы один из наиболее трудоемких, ответственных участков работы. Бухгалтер должен работать максимально точно, аккуратно и своевременно выполнять все расчетные операции. Объектами учета могут выступать несколько десятков, сотен и даже тысяч человек, по каждому из них необходимо обрабатывать большое количество данных. Чем больше количество работников в организации и чем разнообразнее виды начислений, тем труднее решать данные задачи без использования компьютерных технологий. Вследствие этого специалистам, занимающимся учетом оплаты труда, необходимо использовать автоматизированную систему, которая способна производить расчеты заработной платы, чтобы не выполнять их вручную.

Автоматизация задач, связанных с учетом оплаты труда, начислением налогов, отчислений, дает возможность уменьшить трудозатраты работников бухгалтерии, позволяет по-новому организовать их работу, освобождает от трудоемких процессов обработки данных, обеспечивает достоверность финансовой информации, а также усиливает контрольные функции учета.

На сегодняшний день рынок программных продуктов располагает огромным количеством прикладных решений, позволяющих осуществлять расчет заработной платы и ведение бухгалтерского учета в целом. Среди этих программ можно выделить подкласс «Мини-бухгалтерий».

«Мини-бухгалтерии» ориентированы на малые предприятия, имеющие на балансе небольшое количество объектов. Такие программы позволяют отражать события хозяйственной деятельности организации, формировать финансовую отчетность. Например, «Главный бухгалтер», «Бухгалтерия», «Валютный баланс 1+ Мини-бухгалтерия».

Стоит особо подчеркнуть, что в «мини-бухгалтерии» нет возможности полностью автоматизировать все участки бухгалтерского учета, особенно в части расчета зарплаты ее возможности сильно ограничены.

Зачастую, такие программы предполагают вводить начисления и удержания вручную, затем бухгалтерские проводки вносить в книгу хозяйственных операций и рассчитывать налоги. Использование «мини-бухгалтерий» на крупных предприятиях, на которых используют различные формы и системы оплаты, не эффективно.

Помимо «мини-бухгалтерий», имеется большое количество автономно работающих информационных систем, наиболее

распространенными являются: «1С: Бухгалтерия», «БЭСТ», «ИНФО – Бухгалтер», «Парус-бухгалтерия» «ФОЛИ», «Инфин – Бухгалтерия», «ABACUS», , «АККОРД».

Программа "БЭСТ" ориентирована на предприятия производства, торговли, сферы услуг и бюджетных организаций. Основные функции, помимо заработной платы, состоят в учете операций с банком; учете кассовых операций; учете основных средств, готовой продукции и товаров. В использовании «БЭСТ» является весьма неудобной, так как она была создана на основе операционной системы DOS и при переходе на операционную систему Windows не была адаптирована к ней.

«Инфо - бухгалтер» - один из наиболее простых в освоении программных продуктов. Другим преимуществом можно назвать надежность системы. Это практически единственная программа, с которой можно работать без прохождения курса обучения. В ней автоматизирован учет всех разделов бухгалтерского учета, в том числе и учет заработной платы.

Программа «Парус» значительно превосходит предыдущие в плане общения с пользователем. Тщательно продуманный интерфейс, работает под управление Windows. Недостаток, в том, что выводится много информации, и работать со списками не совсем удобно.

Главным и определяющим этапом совершенствования бухгалтерского учета является правильный выбор продукта. Сегодня на рынке программного софта есть сотни предложений, но это не говорит о том, что любая программа может легко адаптироваться под требования специалиста в полном объеме. Среди огромного количества фирм, которые заняты созданием и распространением бухгалтерских программ, первое место можно отдать фирме «1С».

Программа «1С: Зарплата и управление персоналом», наиболее полно учитывает особенности расчета заработной платы и реализации кадровой политики предприятий. Программа «1С: Зарплата и управление персоналом» предоставляет различные варианты начисления зарплаты и удержаний. В данном программном продукте учтены не только требования современного законодательства, но и реальная практика работы организаций.

Программа «1С: Зарплата и управление персоналом» успешно применяется в бухгалтериях организаций и службе управления персоналом. Данный продукт позволяет автоматизировать:

- начисление и выплату заработной платы;
- учет и анализ кадрового состава;

- исчисление налогов и взносов;
- отражение заработной платы и налогов в затратах предприятия;
- планирование занятости сотрудников;
- управление мотивацией работников;
- планирование потребностей в персонале.

Важно признать необходимость совершенствования процесса учета заработной платы и налогов при непрерывной смене правил расчета. Максимальный эффект от внедрения автоматизированных систем возможно получить используя комплексный подход, тесное взаимодействие сторон, квалификации специалистов. В настоящее время многие бухгалтеры понимают, что использование современных методов управления способствует повышению конкурентоспособности предприятия.

УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА КАК КОМПЛЕКСНЫЙ ИНСТРУМЕНТ РЕШЕНИЯ ЗАДАЧ ОРГАНИЗАЦИИ

**А.А. Девяткова, студентка 3 курса бакалавриата направления «Экономика», профиль «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»
В.С. Нелюбина, старший преподаватель кафедры учета, аудита и экономического анализа**

Пермский государственный национальный исследовательский университет, Пермь

Раскрывается значение учетной политики не только как учетного инструмента, но и как инструмента решения стратегических задач экономического субъекта в целом. Раскрывается значение выбора методов распределения затрат, учета доходов и расходов. Обобщается влияние выбора методов учета на формирование отчетных показателей с целью определения финансовой устойчивости.

Ключевые слова: учетная политика, финансовая отчетность, отчетные показатели

Значение учетной политики недооценивается некоторыми организациями. В этом случае разработка данного организационного документа носит формальный характер и не сопровождается обоснованием выбранных способов ведения учета, изучением последствий их применения.

Экономические выгоды, на которые может рассчитывать организация от эффективного ведения бухгалтерского учета, в значительной мере определяются учетной политикой. Профессионально сформированная учетная политика оказывает существенное влияние:

- на величину себестоимости продукции (работ, услуг), и как следствие, прибыли;
- на показатели финансового и экономического состояния организации;
- на размер налогов - НДС, налога на прибыль, налога на имущество, единого налога при применении упрощенной системы

налогообложения (УСН).

Все это позволяет рассматривать учетную политику в качестве инструмента формирования величины основных показателей деятельности экономического субъекта, его ценовой политики, налогового планирования и менеджмента.

Следовательно, содержание и направленность учетной политики должны способствовать такой организации бухгалтерского учета, при которых учет максимально эффективно воздействует на себестоимость продукции (работ, услуг), финансовые результаты деятельности экономического субъекта, его ликвидность и платежеспособность, финансовую устойчивость, привлекательность для потенциальных инвесторов, банков, поставщиков и других пользователей финансовой отчетности.

Под учетной политикой организации понимается принятая совокупность способов ведения бухгалтерского учета - первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности.

В составе учетной политики можно выделить два основных направления: организационное и методологическое. Особый интерес представляет именно методологическая часть учетной политики, в которой отражается непосредственно выбор организацией совокупности способов бухгалтерского учета, направленной на оптимизацию как самих учетных работ, так и (в перспективе) финансовых результатов деятельности.

В учетной политике организации в отношении учета расходов подлежат отражению следующие элементы:

- способ распределения косвенных расходов между объектами калькулирования себестоимости (выбор базы их распределения);
- способ списания расходов на управление (общехозяйственных);
- способ группировки расходов по статьям затрат для формирования информации в целях управления и калькулирования себестоимости.

Рационально сформированная себестоимость по отдельным подразделениям, по видам продукции и организации дает возможность принимать верные управленческие решения, связанные с оптимизацией себестоимости.

При выборе способа распределения косвенных расходов, обосновывается база их распределения. Базой распределения могут быть объем выпуска или реализации продукции, плановая себестоимость выпущенной продукции, основная зарплата

производственных рабочих без доплат по премиально-прогрессивным системам, прямые затраты на производство, прямые материальные затраты.

Способ распределения оказывает существенное влияние на точность исчисления себестоимости продукции, а соответственно и на финансовые результаты, так как при различной базе распределения косвенных расходов величина себестоимости будет различной.

Непродуманный подход к распределению косвенных расходов может привести к ошибочному выбору ассортимента продукции. Например, снятие с производства формально убыточной продукции может ухудшить финансовое состояние организации. Прежде всего это касается продукции с высокой долей трудовых или материальных затрат. И обусловлено это тем, что традиционно накладные расходы распределяют пропорционально основной зарплате производственных рабочих без доплат по премиально-прогрессивным системам или пропорционально материальным затратам в материалоемких отраслях. Выбор рационального способа их распределения по видам продукции должен основываться на анализе конкретных особенностей данного бизнеса.

Одним из элементов учетной политики в целях управления является классификация расходов по отношению к объему производства (переменные и постоянные) и по степени их управляемости менеджерами различных уровней (контролируемые и неконтролируемые).

В частности, к переменным расходам обычно относят: расходы на сырье и материалы, транспортно-заготовительные расходы (ТЗР), основную зарплату производственных рабочих с отчислениями на социальные нужды, расходы на упаковку готовой продукции, комиссионное вознаграждение посреднику и др.

В состав условно-постоянных расходов включают, например, зарплату управленческого и обслуживающего персонала с отчислениями на социальные нужды, амортизацию основных средств (при использовании линейного метода амортизации), расходы на содержание и ремонт основных средств, расходы на услуги связи, командировочные расходы, арендную плату, расходы на рекламу.

Чем больше расходов классифицировать как прямые, тем больше прямая себестоимость продукции будет приближаться к полной. Однако состав переменных и постоянных расходов зависит от специфики деятельности организации, ее отраслевой принадлежности.

Как видим, в обозначенных выше ситуациях учетная политика является инструментом принятия обоснованных управленческих

решений (при планировании ассортимента продукции, ликвидации неприбыльных сегментов бизнеса и т.д.). Так, от правильного выбора способов учета затрат в конечном счете зависит и финансовый результат деятельности организации.

Учетная политика существенно влияет на финансовый результат организации. Так как прибыль – это разница между доходами и расходами, то выбор метода их признания малыми может увеличивать либо уменьшать конечный финансовый результат. В отношении доходов влияние оказывает сам факт признания дохода и выбранный метод признания дохода (метод начисления или кассовый). Если предприятие выберет метод начисления, то ему придется учитывать доходы в том периоде, в котором они имели место, независимо от того, когда фактически поступила оплата. Так, доходы от реализации признаются тогда, когда произошла отгрузка или передача товара. Расходы также признаются в том отчетном периоде, к которому они относятся, независимо от времени их фактической оплаты. При кассовом методе предприятие учитывает доходы в том периоде, в котором они были фактически получены, а расходы оплачены.

Кассовый метод обеспечивает большую финансовую устойчивость, однако ведет к недостоверности определения прибыли, поскольку доход признается в день поступления средств на счета в банках и (или) в кассу, поступления иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, что зачастую происходит в другом отчетном периоде. При втором методе у организации возникает задолженность по НДС, налогу на прибыль, которая не обеспечена реальными деньгами, что может привести к финансовым затруднениям.

В части расходов влияние учетной политики на финансовый результат значительно выше. В этой части учетная политика содержит несколько элементов: метод начисления амортизации, способ оценки запасов материальных ресурсов, вариант оценки незавершенного производства, способ оценки остатков готовой продукции, порядок списания общехозяйственных расходов, метод распределения косвенных расходов и др. Значение отдельных элементов рассмотрено ранее.

Сформированная организацией учетная политика оказывает влияние на некоторые финансовые показатели, характеризующие состояние этой организации. Без ознакомления с учетной политикой нельзя осуществлять анализ динамики показателей деятельности организации за различные периоды времени, кроме того, невозможно

оценить и сопоставить между собой деятельность различных организаций.

Интересы внешних пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности порождают необходимость отражения в ней широкого спектра финансовых показателей, позволяющих принимать аргументированные решения о взаимодействии с организацией.

В подтверждение того, что учетная политика является инструментом влияния на финансовые показатели, отражающиеся в финансовой (бухгалтерской) отчетности можно привести следующий пример. В отчете о прибылях и убытках малых предприятий величина первых трех показателей (выручки, себестоимости продаж и валовой прибыли или убытка) зависит от того какой метод признания и оценки будет прописан в учетной политике. С помощью различных вариантов мы можем относительно увеличивать или уменьшать эти показатели для различных целей.

Влияние отдельных элементов учетной политики на финансовую устойчивость организации представлено в таблице 1.

Таблица 1

*Влияние элементов учетной политики
на финансовую устойчивость предприятия*

<i>Элементы учетной политики</i>	<i>Способы учета</i>	<i>Влияние на показатели баланса</i>	<i>Изменение финансовой устойчивости</i>
Амортизация основных средств	1. Линейный способ	Равномерное уменьшение остаточной стоимости	Равномерное увеличение собственных оборотных средств
	2. Способ списания пропорционально объему продукции	Неравномерное уменьшение остаточной стоимости	Неравномерное увеличение собственных оборотных средств
	3. Способ уменьшаемого остатка	Приводит к снижению в балансе величины внеоборотных активов по сравнению с линейным способом амортизации	Резкое увеличение собственных оборотных средств и коэффициента обеспеченности собственными источниками финансирования
	4. Способ списания стоимости		
Переоценка основных средств	1. Проводить	Увеличивается величина основных средств, собственного капитала	Улучшаются показатели финансовой устойчивости
	2. Не проводить	-	-

Окончание табл. 1

<i>Элементы учетной политики</i>	<i>Способы учета</i>	<i>Влияние на показатели баланса</i>	<i>Изменение финансовой устойчивости</i>
Способ оценки израсходов. материалов	1. По себестоимост и каждой единицы	-	-
	2. По средней себестоимост и	-	-
	3. По средней себестоимости первых по времени при- обретения МПЗ (ФИФО)	Увеличивает стоимость МПЗ на конец отчетного периода	Ухудшение абсо- лютных показате- лей финансовой устойчивости по сравнению с др. вариантами учета
Способ списания общехозяйст- венных расходов	1. На себесто- имость произ- веденной про- дукции (20/26)	Увеличивает статью «Прочие оборотные активы»	Снижение финан- совой устойчиво- сти предприятия
	2. На себесто- имость реалии- зованной про- дукции (90/26)	Неполная производств. себестоимость продук- ции в статье «Запасы» уменьшает величину актива баланса	Улучшение абсо- лютных показате- лей финансовой устойчивости

На основании вышесказанного к улучшению финансовой устойчивости и финансовых результатов приводят: переоценка основных средств, использование нелинейных способов амортизации (способ списания пропорционально объему продукции, способ уменьшаемого остатка, способ списания по сумме чисел лет) и списание затрат на управление предприятием на реализованную продукцию. К снижению финансовой устойчивости приводит списание материалов в расход по методу ФИФО.

Формирование и изменение учетной политики должно основываться на понимании воздействия ее элементов на финансовое положение организации, возможности повышения эффективности ее деятельности. Также при разработке учетной политики необходимо учитывать особенности деятельности организации, перспективы ее дальнейшего развития и т. п. Таким образом, учетная политика является и инструментом влияния на обеспечение финансовой устойчивости организации.

Учетную политику организации для целей налогового учета можно расценивать как инструмент оптимизации налогообложения.

Так при производстве продукции, облагаемой НДС по разным ставкам необходимо обеспечить отдельный учет НДС. Порядок ведения отдельного учета НДС должен быть оговорен в учетной политике для целей налогового учета. В противном случае реализация всей продукции будет облагаться по максимальной ставке 18%.

Величину налога на прибыль организации могут регулировать такими элементами учетной политики для целей налогообложения как применение амортизационной премии, повышающих коэффициентов амортизации, методом амортизации, способом оценки материалов, методом признания доходов и расходов, составом прямых и косвенных расходов и др.

Выбирая объект обложения единым налогом, предприятия с упрощенной системой налогообложения отдадут предпочтение объекту «доходы – расходы», если они осуществляют большие расходы. При незначительной величине расходов лучше выбрать в качестве объекта налогообложения «доходы». Грамотное применение налогового законодательства способствует снижению суммы единого налога при УСН.

Учетную политику можно рассматривать как комплекс методологических решений в области ведения учета, принимаемых администрацией организации и приводящих к реализации задачи разного уровня и разной направленности.

Составление учетной политики – творческий процесс, требующий от бухгалтера - специалиста: знание законодательства, понимание специфики деятельности организации, определение круга задач, стоящих перед руководством организации, которые можно решить через грамотно составленную учетную политику.

Список литературы

1. Акатьева М.Д. Современные тенденции в формировании учетной политики организации // Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии. 2013, № 5 [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы КонсультантПлюс.
2. Кришталева Т.И., Демина И.Д. Учетная политика организации на 2011 год как основной этап принятия управленческих решений // Все для бухгалтера, 2011, № 4 [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы КонсультантПлюс.
3. Ксенофонтова В. Проблемы процесса формирования учетной политики // Международный бухгалтерский учет. 2013, № 46

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

4. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» // Приказ Минфина России от 25.11.2011 № 160н.

5. Об утверждении положений по бухгалтерскому учету: Приказ Минфина России от 06.10.2008 N 106н (ред. от 18.12.2012).

6. Шишкеева Н.Н. Несколько слов о важности грамотно составленной учетной политики // Советник бухгалтера. 2010, № 12 [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы КонсультантПлюс.

7. Шкарева И.П. Учетная политика организации и последствия ее изменения // Международный бухгалтерский учет. 2013, N 30 [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы КонсультантПлюс.

**РАЗВИТИЕ КОНТРОЛЬНЫХ НАПРАВЛЕНИЙ В ОБЛАСТИ
ПРОТИВОДЕЙСТВИЯ ЛЕГАЛИЗАЦИИ ДОХОДОВ,
ПОЛУЧЕННЫХ ПРЕСТУПНЫМ ПУТЕМ,
И ФИНАНСИРОВАНИЮ ТЕРРОРИЗМА**

А.В. Донскова, студентка 4 курса специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

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

Пермский государственный национальный исследовательский университет, Пермь

В статье проведен сравнительный анализ российского законодательства в области противодействия легализации (отмывания) доходов, полученных преступным путем, и финансирования терроризма с 40 рекомендациями Группы разработки финансовых мер по борьбе с отмыванием денег, и предложены направления по развитию контрольных механизмов в области легализации и противодействия доходов, которые не нашли отражение в Федеральном законодательстве Российской Федерации.

Ключевые слова: легализация, преступные доходы, контрольные механизмы.

Легализация преступных доходов в России тесно связана с перемещением капитала через российские кредитные организации и выражается в огромных денежных суммах. Американская международная исследовательская организация Global Financial Integrity, отслеживающая перемещение по миру нелегальных денежных средств, представила доклад о России, где подсчитано, что за 18 лет (1994-2012) из страны нелегально выведено 211,5 миллиарда долларов. Игнатьев С. М. – бывший председатель Центробанка РФ, рассказал СМИ о «организованной группе лиц», откачивающих из РФ миллиарды. «В прошлом году (2013) из России незаконно утекло 49 миллиардов долларов, что составляет 2,5% от ВВП. Лишь малая часть этой суммы приходится на торговые операции, основная же – это так называемые «сомнительные» операции, к каким могут относиться серый импорт, взятки и откаты чиновникам и менеджерам, схемы ухода от налогов. Причем с 2001 года объем сомнительных операций

постоянно рос и в 2012 году вырос в 6 раз – с 5,9 миллиарда до 35,1 миллиарда долларов». В результате подобных операций бюджетная система, недополучила порядка 450 миллиардов рублей, а с учетом внутренних незаконных операций (через фирмы-однодневки) – более 600 миллиардов. Эта сумма сопоставима с объемом всех годовых федеральных расходов на образование или здравоохранение, отмечается в статье [6].

Цель статьи заключается в предложении направлений развития контрольных механизмов в области легализации и противодействия доходов, полученных преступным путем в РФ.

В статье рассмотрены следующие вопросы:

1. Функции исполнительного органа федерального уровня – Федеральной службы по финансовому мониторингу (далее – Росфинмониторинг).

2. Определены критерии сравнения Федерального Закона от 07.08.2001 № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» (далее – Федеральный закон № 115-ФЗ) с 40 рекомендациями Группы разработки финансовых мер по борьбе с отмыванием денег (Financial Action Task Force) (далее – ФАТФ) и провести сравнительную характеристику.

3. Предложены направления развития контрольных механизмов в области легализации и противодействия доходов, которые не нашли отражение в Федеральном законе № 115-ФЗ.

В России исполнительным органом федерального уровня является – Федеральная служба по финансовому мониторингу (Росфинмониторинг), осуществляющая функции по противодействию легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма, по выработке государственной политики, нормативно-правовому регулированию в этой сфере, по координации соответствующей деятельности других федеральных органов исполнительной власти, а также функции национального центра по оценке угроз национальной безопасности, возникающих в результате легализации (отмывания) доходов, полученных преступным путем, финансирования терроризма и распространения оружия массового уничтожения, по выработке мер противодействия этим угрозам. Руководство деятельностью Федеральной службы по финансовому мониторингу осуществляет Президент Российской Федерации [1].

Одним из основных инструментов оценки эффективности работы российской системы противодействия легализации

(отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма (далее – ПОД/ФТ) является надзорная деятельность.

Основными направлениями надзорной деятельности Федеральной службы по финансовому мониторингу являются:

- проведение проверок организаций, осуществляющих операции с денежными средствами или иным имуществом, в сфере деятельности которых отсутствуют надзорные органы;
- ведение учета организаций, осуществляющих операции с денежными средствами или иным имуществом, в сфере деятельности которых отсутствуют надзорные органы;
- координация деятельности надзорных органов и взаимодействие с ними в области ПОД/ФТ;
- взаимодействие с федеральными органами исполнительной власти, органами прокуратуры, органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации, общественными объединениями и иными организациями по вопросам ПОД/ФТ [1].

Осознавая угрозу своим национальным интересам и сложность процесса выявления отмываемых денег в международной финансовой системе, развитые государства пришли к пониманию острой необходимости разработки коллективных мер борьбы с этим видом преступной деятельности. Следствием этого стало создание Группы разработки финансовых мер по борьбе с отмыванием денег – ФАТФ, которая была учреждена «семеркой» ведущих индустриальных держав: США, Япония, Германия, Великобритания, Франция, Италия, Канада, Европейской комиссией и восемью другими государствами в ходе Парижской встречи на высшем уровне в июле 1989 года по инициативе Президента Франции.

В настоящее время в ФАТФ входят 34 страны-участницы и две международные организации. Российская Федерация принята в члены ФАТФ на Пленарном заседании в июне 2003 года.

ФАТФ и региональные группы по типу ФАТФ совместно образуют единую международную систему по распространению и внедрению международных стандартов борьбы с отмыванием денег и финансированием терроризма, а также по контролю за их выполнением на национальном уровне.

В рамках многостороннего сотрудничества Росфинмониторинг:

- 1) Участвует в работе ФАТФ, Комитета экспертов Совета Европы по оценке мер противодействия легализации преступных доходов (МАНИБЭЛ), Евразийской группе по противодействию

легализации преступных доходов и финансированию терроризма (ЕАГ), Азиатско-Тихоокеанской группе по типу ФАТФ (АТГ), ряда иных международных структур, а также в мероприятиях, проводимых под эгидой Римской группы против терроризма и Лионской группы против транснациональной организованной преступности «восьмерки», Группы контртеррористических действий Совета Безопасности ООН [2].

2) Осуществляет сотрудничество с подразделениями финансовых разведок иностранных государств, в первую очередь в рамках международного профессионального объединения ПФР – Группы «Эгмонт». Также ведется плодотворный двусторонний диалог с государствами всех регионов мира, результатом которого является разработка и подписание соответствующих международных соглашений о взаимодействии в сфере противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма [2].

В качестве инициативы в рамках, противодействия использованию финансовых систем лицами, отмывающими доходы, ФАТФ разработала 40 рекомендаций по борьбе с отмыванием преступных доходов, которые стали началом формирования соответствующих международных стандартов в этой сфере. Эти рекомендации были дополнены еще 9 специальными рекомендациями в сфере противодействия финансированию терроризма. Рекомендации ФАТФ устанавливают комплексную и последовательную структуру мер, которые странам следует применять для противодействия отмыванию денег и финансированию терроризма, а также финансированию распространения оружия массового уничтожения. Страны имеют различные правовые, административные и оперативные структуры и различные финансовые системы и поэтому не могут все принимать идентичные меры по противодействию этим угрозам.

Проведем сравнительный анализ механизмов, закрепленных в РФ и в международной практике, направленных на противодействие и легализацию доходов, полученных преступным путем (табл. 1).

Глава Росфинмониторинга Юрий Чиханчин заявил: «Россия соответствует практически по всем стандартам, но часть стандартов нами не выполнена в полном объеме». Чиновник подчеркнул, что по своим показателям Россия обошла США, Австралию, Канаду, Японию и Турцию. По его мнению, это очень хороший результат. Рейтинг ФАТФ – градация стран мира по уровню выполнения рекомендаций ФАТФ. [5]

Таблица 1

*Сравнительная характеристика законодательных норм
Федерального закона №115-ФЗ и 40 рекомендаций ФАТФ.*

<i>Механизм противодействия легализации</i>	<i>Федеральный закон №115 – ФЗ</i>	<i>Рекомендации ФАТФ</i>
1. Мотивация контроля	- Сведения по подлежащим обязательному контролю операциям с денежными средствами или иным имуществом (подпункт 4 п. 1 ст.7), - если имеются любые основания полагать, что сделки или финансовые операции, осуществляются или могут быть осуществлены в целях легализации (отмывания) доходов, полученных преступным путем, или финансирования терроризма (п. 2 ст.7.1)	Финансовое учреждение <i>подозревает</i> или имеет разумные основания подозревать, что средства являются доходом от преступной деятельности или связаны с финансированием терроризма. Следует немедленно сообщать о своих подозрениях в подразделение фин-ой разведки (ПФР).
2. Признаки идентификации физических и юридических лиц	- В отношении физических лиц: – ФИО, гражданство, дата рождения, реквизиты документа, удостоверяющего личность, данные миграционной карты, документа, подтверждающего право иностранного гражданина или лица без гражданства на пребывание в РФ, адрес места жительства (регистрации) или места пребывания, ИНН (п. 1 ст. 7) - В отношении юридических лиц: - наименование, ИНН или код иностранной организации, государственный регистрационный номер, место государственной регистрации и адрес местонахождения (п. 1 ст. 7)	Признаки идентификации физ. и юр. лиц конкретно не обозначены.

<i>Механизм противодействия легализации</i>	<i>Федеральный закон №115 – ФЗ</i>	<i>Рекомендации ФАТФ</i>
3. Обязанность по разработке правил внутреннего контроля по ПОД/ФТ	Организации, осуществляющие операции с денежными средствами или иным имуществом, обязаны разрабатывать правила внутреннего контроля и программы его осуществления, назначать специальных должностных лиц, ответственных за соблюдение указанных правил и реализацию указанных программ (п.2 ст.7)	При осуществлении трансграничной корреспондентской банковской деятельности ФАТФ рекомендует предварительно собрать о банке-респонденте информацию, достаточную для полного понимания характера его деятельности, оценить меры внутреннего контроля и убедиться, что эти меры достаточны и эффективны.
4. Наличие требований по подготовке и обучению кадров	Квалификационные требования к специальным должностным лицам, ответственным за реализацию правил внутреннего контроля, а также требования к подготовке и обучению кадров определяются в соответствии с порядком, устанавливаемым Правительством РФ (п.2 ст. 7)	Подготовка и обучение сотрудников уполномоченных компетентных органов, самоуправляемой организации и правоохранительных органов – один из двух факторов пропорционального мониторинга.
5. Стоимостной признак операции, которая подлежит обязательному контролю	- Сумма операции с денежными средствами равна или превышает 600 000 рублей, или равна или превышает суммы в иностранной валюте, эквивалентной 600 000 рублей (п. 1 ст. 6) - Сделка с недвижимым имуществом если сумма, на которую она совершается, равна или превышает 3 миллиона рублей либо равна сумме в иностранной	При совершении разовых операций на сумму больше 15000 долларов США/евро

<i>Механизм противодействия легализации</i>	<i>Федеральный закон №115 – ФЗ</i>	<i>Рекомендации ФАТФ</i>
	валюте, эквивалентной 3 миллионам рублей, или превышает ее (подпункт 1 п.1 ст. 6) - Операция по получению некоммерческой организацией денежных средств и (или) иного имущества от иностранных организаций, если сумма, равна или превышает 200 000 рублей либо равна сумме в иностранной валюте, эквивалентной 200 000 рублей, или превышает ее (подпункт 2 п.1 ст. 6)	
6. Срок хранения сведений, необходимых для идентификации личности	Не менее пяти лет. Указанный срок исчисляется со дня прекращения отношений с клиентом (п. 4 ст. 7)	В течение пяти лет после окончания деловых отношений или после даты разовой сделки.
7. Обязанность банка-корреспондента	Банк-корреспондент обязан обеспечить неизменность информации, содержащейся в полученном расчетном документе и ее хранение (п. 4 ст. 7.2)	Банк - корреспондент обязан проводить надлежащую проверку документов в отношении клиентов, имеющих прямой доступ к счетам банка-корреспондента.
8. Информирование клиента о направлении информации в уполномоченный орган.	Организации, руководители и работники организаций, представляющих соответствующую информацию в уполномоченный орган, не вправе информировать об этом клиентов этих организаций или иных лиц (п. 6 ст.7)	Финансовым учреждениям, сотрудникам должно быть запрещено разглашать тот факт, что сообщение о подозрительной операции, или связанная с этим информация, направляется в ПФР.

Не смотря на высокое положение РФ в рейтинге ФАФТ, можно выделить несоответствия норм российского уголовного

законодательства с рекомендациями ФАТФ в области противодействия и отмывания доходов, полученных преступным путем:

1. В рекомендации ФАТФ № 3 говорится, что страны могут рассмотреть возможность принятия мер, позволяющих конфисковать доходы, полученные преступным путем без осуждения правонарушителя в уголовном порядке или требующих от нарушителя того, чтобы он доказал законность происхождения имущества, подлежащего конфискации. В статье 104.1 Уголовного Кодекса РФ конфискация предусмотрена только по вступившему в законную силу приговору суда в качестве принудительного изъятия имущества, нажитого преступным путем [3].

2. В рекомендации ФАТФ № 4 сказано, что странам следует контролировать, чтобы законодательство о защите тайны финансовых учреждений не препятствовало реализации Рекомендаций ФАТФ. Но в России определенную информацию могут получать только органы предварительного следствия по возбужденным уголовным делам, а по некоторым вопросам банки сотрудничают с Федеральной службой по финансовому мониторингу [3].

Необходимо обратить особое внимание на вопрос о клиентах, которым в силу разных обстоятельств банки отказали в проведении операций. Ведь они переходят в другие, менее регулируемые сегменты, и проблема антиотмывочной системы в целом остается очень серьезной.

Хочется отметить, что в Россию ожидается приезд миссии ФАТФ в рамках четвертого раунда во второй половины 2016 года, сообщил президент ФАТФ Владимир Нечаев. «Вопросы, которые будут рассматриваться – как выполняются рекомендации ФАТФ. Очень важным станет наличие эффективных результатов, которые мы достигаем», - отметил он.

По словам главы ФАТФ, национальная оценка рисков - это длительное мероприятие, которое у многих стран занимает от полутора до двух лет. «Россия уже начала подготовку таких мероприятий. Эта работа потребует усилий всех в сборе информации, в том числе банковского сектора». Если страна хочет получить положительный рейтинг, то необходимо провести качественную оценку рисков. Некачественная национальная оценка рисков (или ее отсутствие) окажет негативный каскадный эффект при проверке. От этой оценки в конечном счете и зависит правильная работа финансового сектора с клиентами. Одна из задач в течение года

российского президентства в ФАТФ - организовать обучение экспертов, которые будут оценивать страны по новым правилам [6].

Также хотелось бы обратить внимание, на то, что необходимо принять меры ответственности кредитных и нефинансовых организаций за предоставление недостоверной, неполной информации, некачественной в Росфинмониторинг и оценивать ее так же, как предоставление недостоверной отчетности. Следовательно, необходимо включить механизм оценки деятельности сотрудников, которые работали в банках, лишенных лицензии, потому что практика показывает: они переходят в другие банки и переносят свои методы работы на новые финансовые организации. Это создает, безусловно, угрозу.

Список литературы

1. Положение о Федеральной службе по финансовому мониторингу (утв. Указом Президента РФ от 13 июня 2012 г. N 808).
2. Рекомендации Группы разработки финансовых мер по борьбе с отмыванием денег. (www.fedsfm.ru)
3. Уголовный кодекс Российской Федерации. Глава 15.1. Конфискация имущества. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы Консультант Плюс.
4. Федеральный Закон от 07.08.2001 № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма». [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы Консультант Плюс.
5. Фомченков Т. «Россия обошла США по рейтингу ФАТФ» «Российская газета» (<http://www.rg.ru/2014/03/04/rejting-site.html>)
6. URL: <http://www.fedsfm.ru/press/publications/743>

ОСОБЕННОСТИ ВЕДЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В БЮДЖЕТНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ НА ПРИМЕРЕ УФМС РОССИИ ПО СВЕРДЛОВСКОЙ ОБЛАСТИ

А. И. Дроздова, студент магистратуры направления Экономика, программа «Финансовый, управленческий, налоговый учет, анализ и аудит»

Н.С. Нечехина, заведующая кафедрой бухгалтерского учета и аудита, д.э.н., профессор

Уральский государственный экономический университет,
Екатеринбург

Статья раскрывает порядок бюджетного учета, его особенности и автоматизацию. Отдельно раскрывается порядок администрирования доходов, составления соответствующих регистров учета с помощью программных продуктов.

Ключевые слова: бюджетный учет, автоматизация

Бюджетные учреждения являются связующим звеном между общественными финансами и финансами предприятий и организаций, отсюда существует интерес к изучению финансов бюджетных организаций. Бюджетные организации не имеют самостоятельности в расходовании средств, а финансовые ресурсы расходуются строго по целевому назначению согласно сметам.

Управление доходами и расходами бюджетных организаций играет большое значение в экономике страны. В бюджет государства собирается более половины финансовых ресурсов создаваемых в стране, которые в значительной мере проходят по сметам бюджетных организаций.

Бухгалтерский учет УФМС России по Свердловской области по функциональному признаку включает в себя следующие группы учета:

- 1) Расчетная группа. Сотрудники, входящие в состав данной группы занимаются начислением заработной платы и расчетами с персоналом;
- 2) Группа учета администрируемых доходов и источников финансирования дефицита бюджета;

3) Финансовая группа. К обязанностям сотрудников, включенных в данную группу, входит учет денежных средств, налоговый учет, учет финансирования, учет кассовых операций и т. д.;

4) Материальная группа занимается учетом основных средств, начислением амортизации, учетом материалов и бланков строгой отчетности.

Бюджетный учет финансовых активов казенных учреждений должен обеспечить правильное документальное оформление и своевременное отражение в регистрах бухгалтерского учета поступления и выбытия финансовых активов, находящихся в государственной собственности, контроль за их сохранностью и правильностью использования.

При администрировании доходов организации необходимо учитывать:

- имеет ли она правовой статус администратора бюджетных доходов, перед тем как начать вести бухгалтерский учет получаемых доходов;

- структуру администрируемых доходов, а именно относятся они налоговым доходам или к неналоговым доходам (это определяется статьей 41 Бюджетного кодекса Российской Федерации);

- порядок зачисления соответствующих доходов в бюджет; этот порядок установлен действующим федеральным законодательством, а также законодательством субъекта РФ (здесь имеется в виду: используется или не используется единый счет доходов в УФК);

- как перераспределяются полученные доходы между бюджетами разных уровней;

Учитывая все факторы, перечисленные выше, бюджетный учет у администраторов доходов бюджета имеет такие особенности:

- подведомственные бюджетные учреждения представляют в министерство отчетность, также в министерство предоставляется информация от соответствующего финансового органа и Управления Федерального казначейства. На основании этих данных осуществляются операции по администрированию доходов бюджета. Администрирование доходов в бюджетном учете администраторов представляет собой изменение их обязательств по перечислению доходов на единые счета бюджетов, открытые соответствующим финансовым органом;

- операции по получению средств на указанные счета (Дебет счета 130405000 / Кредит счета 140110100) и перечислению с них сумм доходов в бюджет (Дебет счета 121002560 / Кредит счета

130405000) отражаются в бюджетном учете параллельно с операциями по администрированию соответствующих доходов и не относятся к категории последних.

Администрируемые налоги и сборы отражаются на счетах 020500560, 021002000, 021004000, их детализация осуществляется на основании первых семнадцати знаков соответствующего счета.

Администратор доходов начисляет доходы на основании данных отчетности подведомственных организаций и информации, поступающей от соответствующих финансовых органов.

В Справке (ф.0531468) отражаются поступления и перечисления доходов на единый счет доходов. Данная Справка предоставляется ежедневно Управлением Федерального казначейства.

Если в бухгалтерском учете имеет место излишне начисленные доходы, то их возврат можно осуществить следующими способами:

- если согласно данным отчетности подведомственных учреждений, доходы были только начислены, а фактически на лицевой счет администратора доходов или единый счет бюджета не поступали, то возврат излишних начислений можно оформить обратной проводкой;

- если полученные доходы не распределялись между едиными счетами бюджетов, то возврат можно оформить проводкой Дебет счета 120500000 / Кредит счета 121004000 (списание с расчетов администратора доходов);

- если доходы распределялись между едиными счетами бюджетов, то возврат оформляется проводкой Дебет счета 120500000 / Кредит счета 121002000 (списание с расчетов с соответствующими финансовыми органами).

В статье 41 Бюджетного кодекса РФ регламентировано, что доходы от оказания бюджетными учреждениями платных услуг (как неналоговые поступления) не обязательно сдавать на единый счет соответствующего бюджета. Более того, если утверждены сметы доходов и расходов по приносящей доход деятельности на следующий год, то остатки этих поступлений можно не перечислять в доход бюджета в конце текущего года, а использовать для финансирования потребностей учреждений в следующем году. В некоторых регионах страны в законодательных актах предусмотрено зачисление доходов на единые счета соответствующих бюджетов с последующим их возвратом на лицевые счета учреждений. Эти денежные средства поступают учреждениям уже в виде внебюджетных средств или как дополнительное бюджетное

финансирование. Этот механизм необходим для повышения эффективности учета доходов и их использования.

Необходимо более детально и конкретно прописать в методических документах соответствующего финансового органа субъекта РФ правила ведения бюджетного учета по администрированию доходов.

У администратора доходов в бюджетном учете существуют операции, которые связаны с получением и возвратом межбюджетных трансфертов. Такие трансферты организация получает в течение года и, если они не были полностью использованы по целевому назначению, то их необходимо вернуть в бюджет, из которого они были выделены (в этом случае задолженность по получению такого дохода трансформируется в бюджетном учете администратора в его задолженность по возврату трансферта).

Организация в ходе своей деятельности ведет бухгалтерский учет расчетов с поставщиками и подрядчиками за поставленные материальные ценности, оказанные услуги и выполненные работы, также начисляет и выплачивает заработную плату своим сотрудникам, выплачивает стипендии, оплачивает пенсии, пособия и иные социальные выплаты. Все эти хозяйственные операции отражаются на счете 030200000 «Расчеты по принятым обязательствам».

Поступления в бюджет учитываются на основании первичных документов, согласно которым отражены операции на лицевом счете администратора и Выписки из лицевого счета администратора доходов бюджета (ф.0531761).

Операции по счету оформляются следующими бухгалтерскими записями: сумма поступлений доходов отражается по дебету соответствующих счетов аналитического учета счета 121002000:

Д 121002110 «Расчеты с финансовым органом по поступившим в бюджет налоговым доходам»,

Д 121002130 «Расчеты с финансовым органом по поступившим в бюджет доходам от оказания платных услуг»,

Д 121002140 «Расчеты с финансовым органом по поступившим в бюджет суммам принудительного изъятия»,

Д 121002151 «Расчеты с финансовым органом по поступлениям от других бюджетов бюджетной системы Российской Федерации»,

Д 121002180 «Расчеты с финансовым органом по поступившим в бюджет прочим доходам»

и кредиту соответствующих счетов аналитического учета счета 120500000 «Расчеты по доходам»:

К 120511660 «Расчеты с плательщиками налоговых доходов»,

К 120551660 «Расчеты по поступлениям от других бюджетов бюджетной системы Российской Федерации»,

К 120581660 «Расчеты с плательщиками прочих доходов».

При перечислении сумм возвратов излишне уплаченных платежей и иных поступлений делается обратная проводка.

Отражение администратором доходов бюджета сумм распределяемых доходов текущего отчетного периода, перечисленных органом казначейства в другие бюджеты бюджетной системы Российской Федерации, отражается по дебету соответствующих счетов аналитического учета счета 140110000 «Доходы текущего финансового года и кредиту соответствующих счетов аналитического учета счета 121002000 «Расчеты с финансовым органом по поступлениям в бюджет».

Поступление в бюджет распределенных доходов, администрирование которых осуществляется соответствующим администратором доходов иного бюджета, отражается финансовым органом, как администратором доходов, по дебету соответствующих счетов аналитического учета счета 121002000 «Расчеты с финансовым органом по поступлениям в бюджет» и кредиту соответствующих счетов аналитического учета счета 140110000 «Доходы текущего финансового года» с указанием в первых трех разрядах номера счета кода главного администратора доходов бюджета.

Списание сумм администрируемых поступлений, зачисленных в бюджет при завершении финансового года, отражается по кредиту соответствующих счетов аналитического учета счета 121002000 «Расчеты с финансовым органом по поступлениям в бюджет» и дебету счета 040130000 «Финансовый результат прошлых отчетных периодов».

При автоматизации учета в бюджетных организациях используются специализированные компьютерные программы. Программа «Парус-бухгалтерия» предназначена для автоматизации процессов бухгалтерского учета в бюджетных учреждениях, источниками финансирования деятельности которых являются бюджетные средства.

Функционал Системы позволяет построить учет «от первичного документа» и гибко автоматизировать процессы любой сложности. Широкие возможности функционала позволяют

оперативно решать задачи бухгалтерского учета, среди которых первоочередные:

- подготовка полной и достоверной информации о финансово-хозяйственной деятельности учреждения, необходимой для оперативного руководства и управления, а также для ее использования всеми заинтересованными субъектами;

- обеспечение контроля за наличием и движением имущества и рациональным использованием трудовых, финансовых и других ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами, своевременное предупреждение негативных явлений;

- выявление резервов снижения расхода бюджетных средств, повышение эффективности их расхода, оценка фактического использования выявленных резервов.

Все доходы организации, т.е. каждый факт хозяйственной жизни учреждения отражается соответствующим документом (платежным поручением). В связи с этим, процесс заполнения журнала учета хозяйственных операций сводится к переносу данных из этого документа в журнал. Таким образом, документ отрабатывается в журнале учета хозяйственных операций (рис. 1).

Если первичный документ был зарегистрирован (сформирован) в каком-либо разделе Системы, его отработка в значительной мере автоматизирована. На основании такого документа по предварительно заданному правилу отработки формируется запись в журнале учета хозяйственных операций, включающая в себя соответствующие проводки.

Если документ не был зарегистрирован в Системе и хранится только на бумаге, то требуемые хозяйственные операции формируются вручную, непосредственно в разделе «Хозяйственные операции».

Каждая зарегистрированная в журнале учета хозяйственная операция состоит из заголовка и спецификации – набора бухгалтерских проводок. Заголовок хозяйственной операции включает общие характеристики операции. Спецификация хозяйственной операции состоит из неограниченного числа бухгалтерских проводок, каждая из которых описывает движение средств с одного счета на другой.

На основании зарегистрированных хозяйственных операций по доходам формируется «Оборотная ведомость по аналитическим счетам».

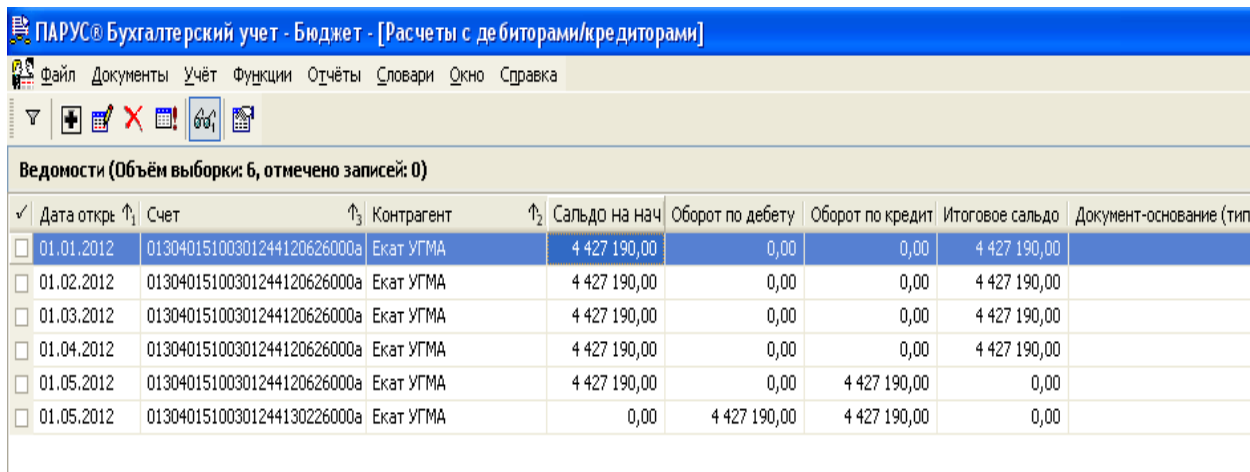


Рис. 2. Раздел «Расчеты с дебиторами/кредиторами»

Главным учетным регистром Системы является журнал учета хозяйственных операций. Именно там производится собственно бухгалтерский учет, в его «классическом» понимании, то есть учет движения средств по счетам. Для выполнения же специфических операций, таких как учет взаимных расчетов с дебиторами и кредиторами, используются дополнительные разделы и учетные регистры.

Для того чтобы облегчить оперативный контроль и учет взаиморасчетов с дебиторами/кредиторами, в Системе используются ведомости взаимных расчетов, работа с которыми производится в разделе «Расчеты с дебиторами/кредиторами» (рис. 2).

Каждая такая ведомость создается на один учетный период и отражает взаиморасчеты с дебиторами/кредиторами по одному из синтетических счетов. Ведомость состоит из заголовка и строк. Заголовок содержит такие характеристики ведомости, как дату открытия, номер счета и валюту. Каждая из строк ведомости отражает взаиморасчеты с одним контрагентом по одному основанию (договору, счету или иному документу).

Ведомости взаимных расчетов создаются Системой автоматически. Когда перед началом эксплуатации Системы регистрируются остатки дебиторской/кредиторской задолженности, одновременно Система регистрирует и ведомости взаимных расчетов.

В дальнейшем, ведомости на очередной учетный период создаются Системой при переносе остатков (пункт главного меню Функции | Перенос остатков) для счетов дебиторских/кредиторских задолженностей. При этом для каждой ведомости взаимных расчетов за предыдущий учетный период формируется аналогичная ведомость на следующий период.

Исходящий остаток для каждой строки старой ведомости переносится в качестве входящего остатка строки новой ведомости.

Раздел «Расчеты с дебиторами/кредиторами» не является в полной мере учетным регистром, поскольку хранящаяся в нем информация является лишь отражением информации, накопленной в журнале учета хозяйственных операций.

В то же время, ведомости взаимных расчетов принципиально отличаются от аналитических ведомостей, оборотных ведомостей, главной и кассовой книг. Все перечисленные ведомости и книги составляются Системой каждый раз заново на основании данных журнала учета хозяйственных операций. Ведомости же взаимных расчетов хранятся в базе данных Системы постоянно. Данные о взаимных расчетах по ведомостям могут, в какой-то конкретный

момент, не вполне совпадать с данными журнала учета хозяйственных операций. Такое расхождение свидетельствует об упущениях в учете. При составлении оборотных ведомостей и при переносе остатков, расхождения учета по журналу хозяйственных операций и по ведомостям взаимных расчетов контролируются. Если такое расхождение обнаружено, необходимо выяснить его причину и устранить расхождение.

Список литературы

1. Колик В.О. Централизованный бюджетный учет: новые возможности // Бюджетный учет. 2013. № 3. С. 20-21.
2. Матвеева Н.С. Новая классификация видов расходов бюджета // Бюджетный учет. 2013. № 13. С. 22-24.
3. Савелов А.Н. Бюджетная отчетность государственных (муниципальных) учреждений. М.: Дело и сервис, 2013.

К ВОПРОСУ О ПРОВЕДЕНИИ АУДИТА ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ И ЕЕ РЕАЛИЗАЦИИ

К.А. Заякина, студентка 5 курса специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

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

Пермский государственный национальный исследовательский университет, Пермь

Статья посвящена разработке направления совершенствования методики аудита готовой продукции. Раскрыто содержание этапов аудита с учетом современных требований к ведению бухгалтерского учета и осуществлению внутреннего контроля. Разработан порядок документирования хода аудита во взаимосвязи с предпосылками составления отчетности.

Ключевые слова: аудит, готовая продукция, документирование аудита

Существующие в настоящее время методики проведения аудита готовой продукции, на наш взгляд разнообразны, и не выделено определенных критериев для выбора наиболее удобного варианта, для осуществления контрольных функций аудиторами. Поэтому возникает необходимость выявления наиболее значимых методик проведения аудита, которые бы предусматривали непосредственную проверку выпуска готовой продукции, и ее реализации, с наиболее выгодными экономическими условиями.

Оценка надежности системы бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля является важной составляющей ознакомления аудиторов с особенностями аудируемого лица. В федеральном правиле (стандарте) № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценки рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности» отмечено, что аудитору необходимо получить представление о системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица, достаточное для планирования и разработки эффективного подхода к проведению аудита.

Таблица 1

*Источники информации при проведении аудита операций
по выпуску, отгрузке и продаже готовой продукции,
выполнению работ, оказанию услуг*

<i>Группа документов</i>	<i>Содержание информации</i>
Базовые документы, регламентирующие порядок ведения учета операций и внеучетные документы	Приказы по учетной политике для целей бухгалтерского и налогового учета, график документооборота, организационно-распорядительные документы, регламентирующие порядок проведения инвентаризации готовой продукции, порядок санкционирования операций с готовой продукцией, хозяйственные договоры (договоры купли-продажи; договоры коммерческого кредитования, договоры комиссии, договоры оказания услуг и др.)
Первичные документы по операциям с готовой продукцией	Информации акты сдачи готовой продукции на склад, карточки складского учета готовой продукции, прейскурант цен, договоры на поставку продукции, счета-фактуры, книга продаж, накладные на передачу готовой продукции в места хранения, приказ-накладная, товарные накладные, доверенности покупателей, выписки с расчетных счетов в банках с приложенными первичными документами, кассовые документы о поступлении выручки.
Регистры аналитического и синтетического учета	Ведомости учета остатков ТМЦ в местах хранения, ведомости выпуска готовой продукции, ведомости отгрузки и реализации готовой продукции, журнал-ордер №11; ведомость №16; количественно-суммовые карточки, оборотные ведомости, учетные регистры (журналы-ордера, ведомости, машинограммы) по счетам 20, 40, 43, 45, 46, 50, 51, 62, 90 и др., главная книга и др.
Формы бухгалтерской отчетности	Баланс, Отчет о финансовых результатах, пояснения.
Прочие документы	Книги покупок, книги продаж, налоговые декларации

В процессе аудита готовой решается комплекс взаимосвязанных задач:

– анализируется учетная политика предприятия в части, регулирующей порядок организации учета выпуска и продажи готовой продукции согласно действующему законодательству и отраслевым особенностям;

- контролируется договорная дисциплина в соответствии с законодательством;
- проверяется правильность документального оформления операций по выпуску и продаже продукции;
- изучается порядок учета и списания затрат на производство и продажу готовой продукции;
- оценивается полнота, своевременность и достоверность оприходования готовой продукции на склад, отпуска и продажи ее покупателям;
- анализируется правильность и законность организации аналитического и синтетического учета операций, связанных с движением готовой продукции;
- проверяется соблюдение налогового законодательства в части налогообложения операций с готовой продукцией.

Источниками информации при осуществлении проверки операций являются: базовые документы, регламентирующие методику ведения учета; первичные документы; регистры аналитического и синтетического учета; формы бухгалтерской отчетности (табл. 1).

В современной экономической литературе предполагают два подхода к проведению проверки: пообъектный и циклический, сущность которых представлена на рис.

Для проведения аудита готовой продукции и ее реализации применяем смешанный подход: пообъектный – в части готовой продукции, циклический – в части ее реализации.

Методика аудита обычно содержит следующие элементы:

- Планирование аудита
- Аудиторский риск (Риск существенного искажения бухгалтерской отчетности; риск необнаружения; неотъемлемый риск; риск средств контроля)
- Оценка системы внутреннего контроля (контрольная среда; процесс оценки рисков аудируемым лицом; информационная система, в том числе связанная с подготовкой финансовой (бухгалтерской) отчетности; контрольные действия; мониторинг средств контроля)
- Существенность в аудите
- Аудиторская выборка (генеральная совокупность; объем совокупности; элементы совокупности; ошибка ожидаемая; ошибка допустимая; ошибка аномальная; риск связанный с использованием аудиторской выборки)
- Доказательства в аудите (инспектирование; наблюдение; запрос; подтверждение; пересчет; аналитические процедуры)

- Документирование аудита (подготавливаемые аудитором; подготавливаемые для аудитора; либо получаемые и хранимые аудитором в связи с проведением аудита)

- Аудиторское заключение (безусловно положительное; условно положительное; отрицательное)

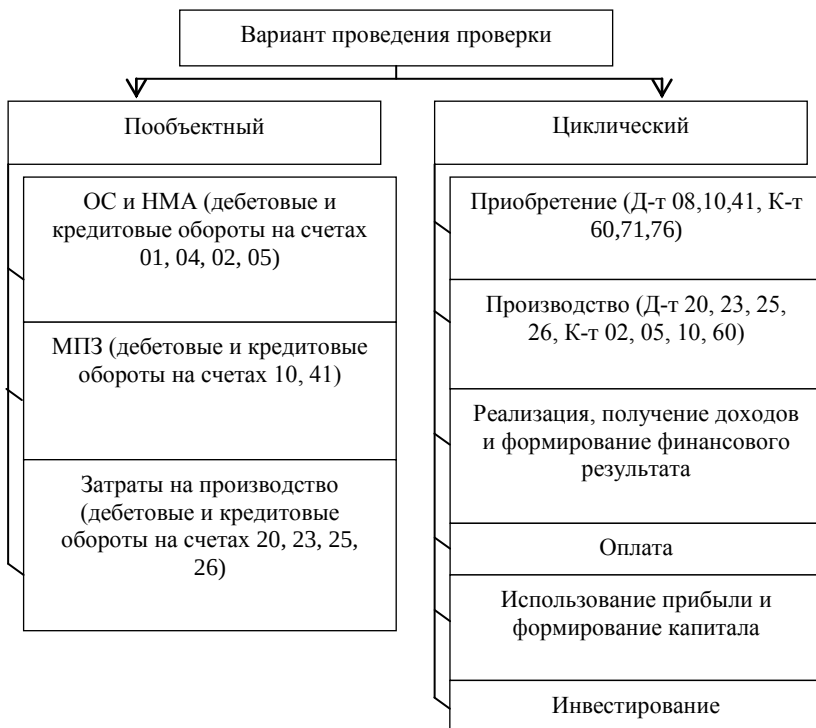


Рис. Вариант проведения проверки

В российской аудиторской практике встречаются следующие наиболее актуальные методики проведения аудита, которым уделяется достаточно большое внимание:

1. Поэтапное проведение аудита
2. Аудит по предпосылкам финансовой отчетности

Об этом свидетельствуют многочисленные статьи и публикации ученых и специалистов, таких как В.И. Подольский, И.Н. Богатая, Д.Г. Багдасарян, Н.Т. Лабынцев, Н.Н. Хахонова, М.В. Мельник, Т.М. Рогуленко, Н.А. Ремизов, С.М. Бычкова, Т.Ю. Фомина, Н.В. Парушина.

Рассмотрим выбранные методики более подробно.

1) Поэтапный аудит (табл. 2)

Таблица 2

Поэтапный аудит готовой продукции и ее реализации

<i>Этап</i>	<i>Направление</i>
Ознакомительный этап	• Оценка СВК и БУ • Анализ организации документооборота • Проверка наличия договоров о материальной ответственности • Оценка условия хранения готовой продукции
Основной этап	• Проверка документального оформления выпуска и реализации готовой продукции (правильность, полнота, своевременность) • Проверка соблюдения выбранного варианта учета готовой продукции • Проверка соблюдения условия признания выручки от реализации продукции • Оценка правильности формирования себестоимости выпущенной и реализованной продукции • Оценка состояния аналитического и синтетического учета готовой и реализованной продукции • Проверка правильности и своевременности отражения в бухгалтерском учете результатов инвентаризации продукции • Проверка налогового учета операций с готовой продукцией (налоговая база, налоговые ставки, НДС и т.д.)
Заключительный этап	• Обобщение выявленных ошибок • Составление пакета рабочих документов • Формулирование части аудиторского отчета, относящуюся к области проверки • Представление отчета совместно с рабочей документацией руководителю проверки

Положительные аспекты данной методики:

Действия аудитора четко регламентируются на каждом этапе аудита;

Проработанность в экономической литературе;

Простота применения

К недостаткам можно отнести формальный подход, что может привести к возможности упущения информации.

2) Методика по предпосылкам

При получении аудиторских доказательств и использованием аудиторских процедур аудитор рассматривает достаточность и надлежащий характер этих доказательств наряду с доказательствами, полученными в результате тестов средств внутреннего контроля в целях подтверждения предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности. В ходе проверки должны быть подтверждены предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности. (табл. 3)

Таблица 3

*Аудит готовой продукции и ее реализации по предпосылкам
финансовой отчетности*

<i>Название предпосылки</i>	<i>Направления аудита</i>
Существование	Проверка наличия по состоянию на определенную дату готовой продукции, отраженной в бухгалтерской (финансовой) отчетности
Права и обязанности	Проверка прав и обязанностей, возникающих в результате выпуска и реализации готовой продукции, например, права на получение выручки от продажи реализованной продукции и т.д.
Возникновение	Проверка своевременности отражения операций с готовой продукцией
Полнота	Проверка полноты отражения всех операций по учету операций с готовой продукцией
Стоимостная оценка	Проверка правильности оценки готовой продукции и выручки от ее реализации
Точное измерение	Проверка точности отражения операций по учету готовой продукции и ее реализации
Представление и раскрытие	Проверка раскрытия информации об операциях с готовой продукцией и ее реализацией в бухгалтерской (финансовой) отчетности

Для документирования аудита по предпосылкам (утверждениям) подготовки финансовой отчетности может использоваться фрагмент табл. 4.

Достоинствами второй методики можно считать:

- Детальная проверка;
- Взаимосвязь информационных потоков и возможность оценки анализа, что способствует увеличению объемов выборки.

Таблица 4

Соотношение предпосылок подготовки финансовой отчетности и направлений аудиторской проверки готовой продукции и ее реализации

Предпосылки	Направление аудита	
	Сдача ГП из производства на склад	Реализация ГП со склада покупателю
Возникновение	Приемо-сдаточная накладная №58 от 25.09.13	Платежное поручение №625, товарно-транспортная накладная, счет-фактура
Права и обязанности	Договор, спецификация, приемные акты, ведомости сдачи на склад	Договор купли-продажи, Контракт
Полнота	Не списаны отклонения фактической производственной себестоимости от стоимости выпущенной продукции (Дт43 Кт20 – 30000)	Не списана фактическая себестоимость (Дт 90-2 Кт 40)
Ограничения	Журнал-ордер и ведомость по счетам 40,43	Журнал – ордер и ведомость №16
Существование	Инвентаризационная опись ГП №1 от 10.07.13 Обратный счет – суммы подтверждены арифметически	Инвентаризационная опись, карточка учетов материалов № М-17 (Обратный счет, суммы подтверждены арифметически)
Оценка и распределение	Завышена на конец года сумма по строке «готовая продукция» бухгалтерского баланса на 30000	Занижена себестоимость проданной продукции – строка «Себестоимость продаж» отчета о финансовых результатах
Классификация	Отклонения относятся на ГП переданным на склад по результатам учета затрат, связанными с ее изготовлением	Сумма отклонений списывается на финансовые результаты
Понятность	Учетная политика раскрыта в пояснениях к БО за 2012 г.	Учетная политика раскрыта в пояснении к БО за 2012 год

В современной практике каждая методика широко применяется при проведении аудита. Таким образом, для проведения аудита рекомендуется проведение аудита по предпосылкам для предприятий с высоким уровнем аудиторского риска. Такая проверка

позволяет устранить последующие ошибки и способствует недопущению таких или аналогичных ошибок в дальнейшем, а также позволяет свести до минимума присущий и контрольный риски при последующем аудировании.

Список литературы

1. Аудит продвинутый курс; Учебник/А.В. Посохина. Пермь 2012.
2. Аудит: Учебник для вузов/ В.И. Подольский, А.А. Савин, Л.В. Сотникова и др.; Под ред. проф. В.И. Подольского. 3-е изд., перераб. и доп. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, Аудит, 2013 г., - 583 с.
3. Аудит: Учебник / Под ред. В.И. Подольского. М.: Экономика, 2012. 494 с.
4. Аудиторская деятельность в Российской Федерации: законодательная и нормативная база, аттестация, лицензирование, отчетность и контроль качества (издание второе с дополнениями и изменениями). Учебное пособие для вузов/ А.В. Крикунов. Финансовая газета, 2011. 448 с.
5. Богатая И.Н., Багдасарян Д.Г. Методика аудита выпуска, отгрузки и продажи продукции // Вестник Адыгейского государственного университета. Серия 5: Экономика. 2009. №1 с.136-141
6. Бычкова С. М., Фомина Т.Ю. Аудит готовой продукции и ее реализации // Аудиторские ведомости. 2004. №11
7. Бычкова С.М., Газарян А.В. Планирование в аудите. М.: Финансы и статистика. 2010. 264 с.
8. Гутцайт Е.М. Аудит: концепция, проблемы, эффективность, стандарты. М.: «ЭЛИТ 2000», «ЮНИТИ-ДАНА», 2013. 400 с.
9. Данилевский Ю.А., Шапигузов С. М., Ремизов Н.А., Старовойтова Е.В.. Аудит. Учебное пособие по аудиту. М.: ИД ФБК ПРЕСС, 2012.
10. Колотухина Карелия. Аудит готовой продукции // «Бухгалтерский учет». 2001. № 21
11. Подольский В.И., Поляк Г.Б., Савин А.А., Сошникова Л.В. Аудит. Учебник для вузов. М.: Аудит, ЮНИТИ, 2010.

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ И СВЯЗАННЫХ С НЕЙ ОТЧИСЛЕНИЙ

А.А. Новикова, студент магистратуры направления Экономика, программа «Финансовый, управленческий, налоговый учет, анализ и аудит»

Н.С. Нечеухина, заведующая кафедрой бухгалтерского учета и аудита, д.э.н., профессор

Уральский государственный экономический университет, Екатеринбург

Рациональная организация учета труда и заработной платы способствует добросовестному отношению к труду. Важное значение при этом имеет усиление зависимости заработной платы и премий каждого работника от его личного трудового вклада и конечных результатов работы коллектива. Организации учета указанных объектов посвящена данная статья.

Ключевые слова: оплата труда, НДФЛ, трудовые отношения.

Учет труда и заработной платы призван обеспечить оперативный контроль над количеством и качеством труда, целевым использованием средств, включаемых в фонд оплаты труда, и выплатами социального характера. Новые системы организации труда и заработной платы должны содержать материальные стимулы, реально подвигающие сотрудника выполнять действия, нужные работодателю. При этом, следует учитывать, что формирование и размер прибыли непосредственно зависят от выбранной системы оплаты труда.

В России в связи с переходом к рыночной экономике серьезно изменилась сфера труда и социально-трудовых отношений. Эти изменения затронули всех граждан страны. В новых экономических условиях, когда люди должны сами оплачивать все потребляемые ими материальные ценности и услуги, установление соответствующего уровня оплаты труда и определяющих его критериев приобретает большое значение.

При переходе к рыночной экономике многие функции в области оплаты труда, социальной поддержки и защиты работников были переданы государством непосредственно организациям, которые

сами устанавливают формы и размеры заработной платы, материального стимулирования результатов труда. Государством устанавливается работнику только минимальная месячная заработная плата. Максимальный размер заработной платы не ограничивается.

Вопросы совершенствования бухгалтерского учета на современном этапе привлекают внимание как практических, так и научных работников.

Совершенствование оплаты труда, предполагает необходимость более правильного учета в ней количественных и качественных затрат труда и улучшение использования заработной платы в целях стимулирования роста производительности труда, повышения эффективности производства в целом

Важнейшей предпосылкой усиления эффективности оплаты труда является установление непосредственной связи заработной платы с конечными результатами производства. Заработная плата работников, не ограниченная максимальными размерами, становится мощным рычагом стимулирования труда работников и повышения эффективности производства. Также повышению эффективности производства способствуют рост квалификации рабочих и улучшение профессиональных качеств[1].

Одной из проблем для России является установление соотношения правил ведения бухгалтерского учета и налогообложения: сегодня бухгалтерский учет существенно зависит от постоянных изменений в налоговой системе. Не исчерпана проблема совершенствования законодательства о налоге на доходы физических лиц. НДФЛ является сложным и многогранным экономическим понятием. Перспективы его развития зависят от объективных экономических условий и целей государственной экономической политики. В большинстве стран мира, НДФЛ служит одним из главных источников доходной части бюджета, его доля в государственном бюджете напрямую зависит от уровня развития экономики. НДФЛ связан с потреблением, и он может либо стимулировать потребление, либо сокращать его. Поэтому главной проблемой исчисления НДФЛ в настоящее время является достижение оптимального соотношения между экономической эффективностью и социальной справедливостью налога. Другими словами, необходимы такие ставки налога, которые обеспечивали бы максимально справедливое перераспределение доходов, снижали дифференциацию общества при минимальном ущербе интересам налогоплательщиков от налогообложения [2].

Источниками финансирования расходов на оплату труда являются:

- себестоимость продукции (работ, услуг);
- средства специального назначения, собственные средства работодателя;
- целевые финансирования и поступления.

В расходы налогоплательщика на оплату труда включаются любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства Российской Федерации, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами. В состав фонда заработной платы включаются начисленные предприятиями (рис. 1).

К расходам на оплату труда включаются любые начисления сотрудникам в денежной и (или) натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, а также расходы, связанные с содержанием данных лиц.

Структура заработной платы. Заработную плату подразделяют на основную и дополнительную. Под основной заработной платой принято понимать:

- выплаты за отработанное время, за количество и качество выполненных работ при повременной, сдельной и прогрессивной оплате;
- доплаты в связи с отклонениями от нормальных условий работы, за сверхурочные работы, за работу в ночное время и в праздничные дни и др.;
- оплата простоев не по вине работника; премии, премиальные надбавки и др.

Дополнительная заработная плата включает:

- выплаты за непроработанное время, предусмотренные законодательством о труде и коллективными договорами;
- оплата времени отпусков;
- плату за выполнение государственных и общественных обязанностей;
- оплату перерывов в работе кормящих матерей;
- оплату подросткам льготных часов;
- выходное пособие при увольнении и др.

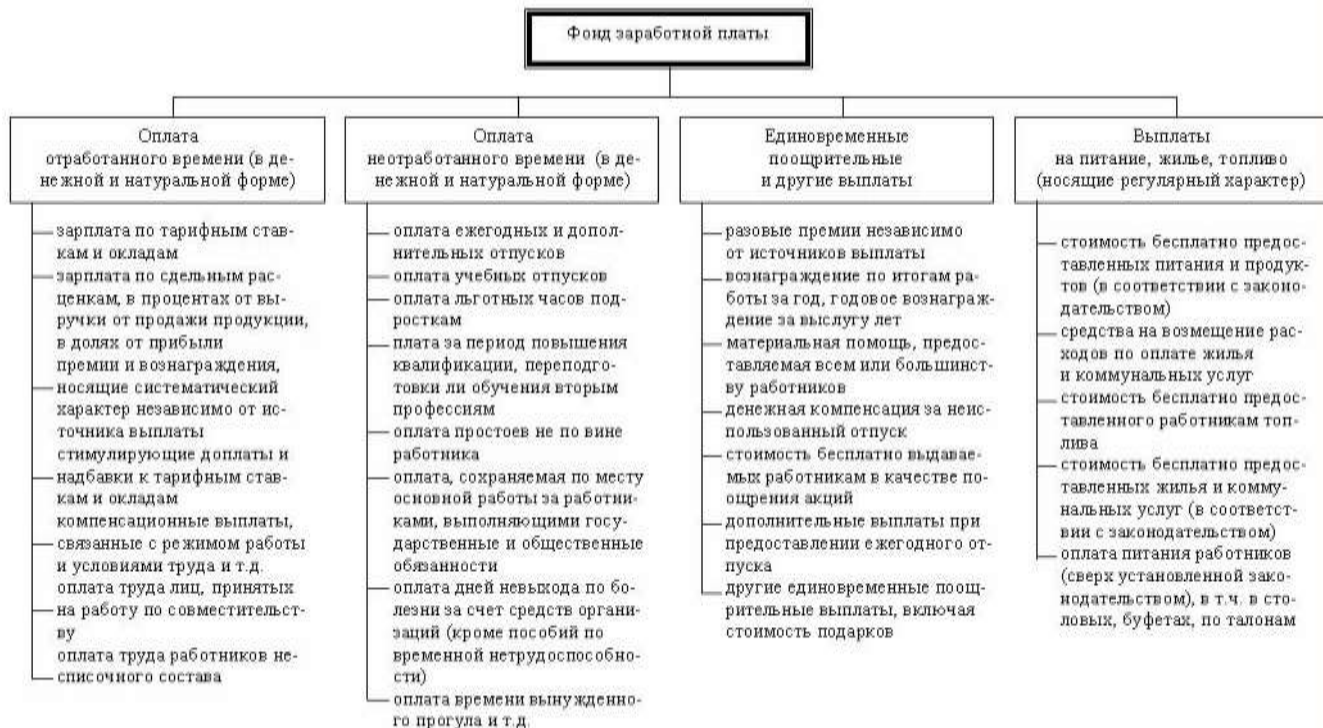


Рис. Фонд заработной платы [4]

В экономической литературе большое внимание уделяется вопросу автоматизации бухгалтерского учета. Учет труда и расчеты по его оплате являются самым трудоемким участком бухгалтерской работы. Это связано с разнообразием применяемых на предприятии форм и систем оплаты труда, множеством применяемых форм первичных документов, спецификой методики некоторых расчетов, сжатыми сроками выдачи заработной платы, недостаточностью средств механизации обработки этой информации. К достоинствам автоматизированной формы учета можно отнести возможность составления в автоматическом режиме любых выходных форм, требующихся для анализа, управления, контроля, составления отчетности, снижение трудоемкости учетного процесса, повышение производительности труда учетных работников, быстрый поиск информации, высокую точность учетных данных и др. При этом важно автоматизировать учет таким образом, чтобы все операции по выпуску, обработке и передаче первичных документов осуществлять автоматически. Это позволяет, не только рационализировать деятельность бухгалтеров, но и освободить их от утомительной работы, а полученную за счет этого экономию времени направить на решение более важных проблем.

Трудовые доходы каждого работника, независимо от вида предприятия, определяются его личным трудовым вкладом с учетом конечных результатов работы предприятия, регулируются налогами и максимальными размерами законодательно не ограничиваются. В условиях хозяйствования важнейшими задачами бухгалтерского учета труда и заработной платы являются:

- в установленные сроки производить расчеты с персоналом предприятия по оплате труда (начисление зарплаты и прочих выплат, сумм к удержанию и выдаче на руки);
- своевременно и правильно относить в себестоимость продукции (работ, услуг) суммы начисленной заработной платы и обязательных отчислений во внебюджетные фонды (Пенсионный Фонд РФ, фонды обязательного медицинского страхования, Фонд социального страхования РФ);
- собирать и группировать показатели по труду и заработной платы для целей оперативного руководства и составления необходимой отчетности, а также расчетов с государственными социальными внебюджетными фондами [3]. Учет труда и заработной платы должен обеспечить оперативный контроль количества и качества труда, использования средств, включаемых в фонд оплаты труда и выплаты социального характера.

Рациональная организация учета труда и заработной платы способствует добросовестному отношению к труду. Важное значение при этом имеет усиление зависимости заработной платы и премий каждого работника от его личного трудового вклада и конечных результатов работы коллектива.

В любой организации заработная плата и социальные взносы являются существенной частью затрат, поэтому для снижения расходов на содержание персонала работодатели идут на сокрытие части фонда оплаты труда от налогов, что также является существенной проблемой. С официальной зарплаты всех работников удерживается НДФЛ. Обязанность по уплате налога с выплачиваемой работникам заработной платы возлагается на работодателя.

Последствия выплаты заработной платы «в конверте» кроме организации отражаются на руководителе, главном бухгалтере, а также других работниках, которые занимались оформлением первичных документов. В данном случае они признаются пособниками и в отношении них может быть применена ст. 199 «Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации» УК РФ.

Список литературы

1. Ветлужских Е.Н. Мотивация и оплата труда. Инструменты. Методики. Практика. М.: Альпина Паблишер, 2013. 152 с.
2. Бушуева О. А. История и современный опыт подоходного налогообложения / О. А. Бушуева// Актуальные вопросы экономики и управления: материалы II междунар. науч. конф. (г. Москва, октябрь 2013 г.). М.: Буки-Веди, 2013. С. 11-14.
3. Дмитриева И.М. Бухгалтерский финансовый учет: учебник для бакалавров. / И. М. Дмитриева. М.: Юрайт, 2014. 539 с.
4. Управление персоналом организации: бухгалтерский учет и налогообложение заработной платы: Учеб.пособ. (практикум) / Л.А. Ильина, Ю.Н. Горбунова; Самар. гос. техн. ун-т. Самара, 2012. 321 с

**СОСТАВЛЕНИЕ ЭЛЕКТРОННОЙ ОТЧЁТНОСТИ С
ПОМОЩЬЮ СИСТЕМЫ ЭЛЕКТРОННОГО
ДОКУМЕНТООБОРОТА СБИС++**

**Е.В. Овчинникова, студентка 4 курса специальности
«Бухгалтерский учет, анализа и аудит»**

**Т.Ф. Шитова, доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита,
к.с.н.**

Уральский государственный экономический университет,
Екатеринбург

Статья посвящена автоматизации бухгалтерского учета и документооборота, в частности – программному продукту СБИС++. Программа СБИС++ – это система обмена электронными документами между организациями, государственными органами и обыкновенными людьми.

Ключевые слова: автоматизация учета, электронный документооборот.

С помощью нее любой документ, находящийся на бумаге, можно заменить электронной версией, а также через программу передать в любой государственный орган или своему партнеру по бизнесу. При помощи СБИС++ можно:

- ✓ сдавать отчетность и осуществлять переписку со всеми государственными органами (ФНС, ПФР, ФСС, Ростехнадзор и др.);
- ✓ заключать договоры и обмениваться подписанными первичными документами (накладными, фактурами, актами, договорами) с любыми организациями и контрагентами;
- ✓ принимать, увольнять и переводить сотрудников, оформлять и согласовывать авансовые отчеты и больничные.

СБИС++ включает в себя комплекс функций и дополнительных возможностей, которые могут существенно облегчить работу. Программа позволяет:

- *систематизировать документацию.* В СБИС++ вся входящая и исходящая корреспонденция, приказы, договоры и служебные записки регистрируются и распределяются по

виртуальным папкам, не занимая места в офисе. Любой документ, хранящийся в СБиС++, можно найти за считанные секунды;

- *согласовывать приказы*. Приказ можно составить в Word, затем отправить коллегам, руководителю на электронную подпись, причем программа все сделает сама и оповестит необходимых лиц о данном приказе. Благодаря этому сотни и тысячи работников из разных филиалов можно удаленно оповестить о произошедших изменениях;

- *организовывать совещания*. С помощью СБиС++ можно выбрать оптимальное время и место совещания и за несколько минут, согласовать их даже с удаленными участниками;

- *контролировать нагрузку сотрудников*. Система личного расписания позволяет сотрудникам контролировать свое расписание и строить планы, а руководитель может в любое время дать задание своему подчиненному и посмотреть этапы выполняемой работы.

Кроме того, программа СБиС позволяет:

- ✓ составлять документы привычным образом в учетной системе организации. Благодаря полной интеграции, весь комплект документов не только автоматически попадает в СБиС, но и проверяется на правильность оформления;
- ✓ подписывать документы с помощью электронной подписи, не тратя время на аудиенции у руководителей;
- ✓ отправлять один или сотню документов контрагенту всего за пару кликов;
- ✓ получать комплект документов, всеми участниками сделки.

Программа СБиС++ позволяет вести электронный документооборот на достаточно высоком уровне. Системы электронного документооборота распространены не только в России, но и в зарубежных странах (рис.1).

По оценке известного европейского эксперта Бруно Коха, в 2011 г. примерно 5 млн. европейских предприятий уже вовлечены в электронный документооборот со счетами и счетами-фактурами. По словам Коха, на сегодняшний день 50 % российских компаний уже имеет ЭЦП, при этом в России, в отличие от Европы, используется один язык – русский. Все эти факторы позволяют развиваться российскому рынку электронных счетов-фактур в 5 раз быстрее, чем европейскому.

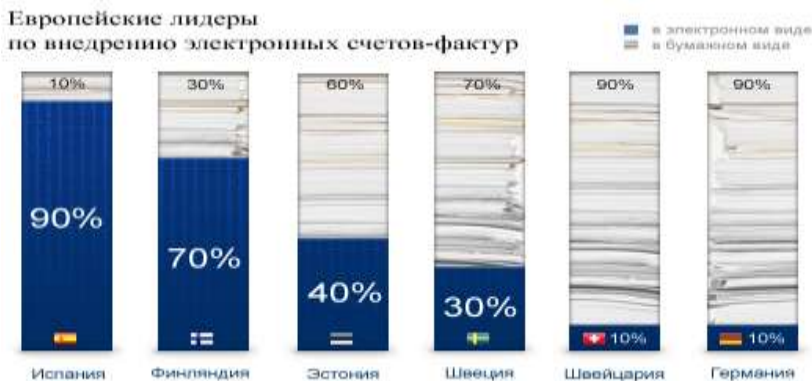


Рис. 1. Процентное соотношение электронного и бумажного документооборота в Европейских странах

Начиная с середины 90-х годов в России обеспечение юридически значимого электронного документооборота осуществляется на основе применения электронных подписей как средства удостоверения подлинности (авторства), аутентичности и целостности электронных документов. На сегодня в мировой практике исторически сложились три основные модели правового регулирования в сфере электронного документооборота и электронных подписей:

✓ *Первая модель разработана в США.* Правительство предоставляет право гражданам и юридическим лицам самостоятельно регулировать внутренние процессы в сфере электронной коммерции. Стороны сами могут решить – использовать или не использовать электронные подписи, причем они не обязаны обращаться к третьей, независимой стороне, удостоверяющей соответствующие сертификаты ключей подписей.

✓ *Вторая модель принята в Европейском Союзе.* Каждая страна-член Евросоюза может создавать структуры, регулирующие процесс добровольного лицензирования, для того, чтобы сформировать у клиентов или потенциальных деловых партнеров авторитет и доверие к организации, предоставляющей услуги в сфере применения электронных подписей. Правительства должны обеспечить функционирование соответствующей системы надзора за деятельностью поставщиков услуг по сертификации, которые созданы на территории этой страны и осуществляют выдачу квалификационных сертификатов населению.

✓ *Третья модель принята в России и в Индии.* Законы об электронной подписи жестко регулируют рынок услуг в данной сфере путем лицензирования деятельности по предоставлению таких услуг. Базовый принцип модели – признание электронной подписи действенной и необходимой везде, в том числе и на международном уровне.

Сегодня развитие электронного документооборота идет по пути глобализации. Государства разрабатывают единую политику в информационной области.

Принимая во внимание вышесказанное, становится понятно, чем так привлекает деловых людей данная программа. Однако, это не единственная программа, которая позволяет отправлять и составлять отчетность через интернет. Также популярными программами являются «Контур-Экспресс» и «Такском». Преимущества всех этих программ очевидны – они универсальны и позволяют экономить достаточно много времени.

Сегодня разработчики программного обеспечения предлагают разные программы для работы с отчетностью: одни формируют декларации, другие дают возможность только сдавать отчетность; третьи программы предназначены для работы с налоговой отчетностью, а четвертые – только для отчетности в Пенсионный фонд.

Используя СБиС++, можно подготовить, проверить, проанализировать и сдать отчетность через интернет во все контролирующие органы. Помимо этого, СБиС++ дает возможность вести официальную переписку с госорганами и их представителями и получать от них информационные рассылки, выписки о состоянии лицевого счета по уплате налогов и сборов, проводить официальную сверку расчетов и многое другое.

Программа СБиС++ позволяет сдавать отчетность в контролирующие органы, перечисленные ниже (рис.2):

	Федеральная налоговая служба		Пенсионный фонд		Бюджетная система
	Центральный банк РФ		Фонд социального страхования		Росалкогольрегулирование
	Служба по тарифам		Росприроднадзор		Росстат

Рис. 2. Контролирующие органы, с которыми взаимодействует программа СБиС++

Отправить отчетность в любой из этих государственных органов можно в едином интерфейсе СбиС++. Программа сама получит квитанцию о доставке письма и протокол проверки отчета. Оба документа будут подписаны электронной подписью инспектора, а значит, будут являться юридически значимыми аналогами бумажных документов. СБиС++ обеспечивает сдачу отчетности по всей территории России.

СБиС++ подходит для тех, кто формирует и сдает отчетность сразу за нескольких налогоплательщиков, например:

- для аудиторских и консалтинговых фирм, подготавливающих и отправляющих отчетность за многих своих клиентов;
- для централизованных бухгалтерий крупных бюджетных структур, отчитывающихся по большому количеству налогоплательщиков;
- для централизованных бухгалтерий крупных коммерческих предприятий, холдингов и групп компаний. Преимущества этой программы оценит любой бухгалтер, который ведет бухгалтерию сразу нескольких организаций.

В СБиС++ можно формировать отчетность нескольких организаций в одной информационной базе. Достаточно один раз ввести сведения о каждом налогоплательщике и программа автоматически продублирует информацию во всех нужных формах. Передавать отчетность в госорганы за нескольких налогоплательщиков можно, используя только один сертификат электронной цифровой подписи. В этом случае множество отчетов отправятся единым блоком – не нужно платить за каждый отдельный отправленный документ.

Также программа поможет узнать о конкурентах по бизнесу. Из разных официальных источников собирается, анализируется и сводится в единое целое информация о деятельности всех зарегистрированных организаций и индивидуальных предприятий.

На основании вышесказанного несложно прийти к выводу о том, что плюсы данной программы довольно очевидны. Возможности программы и удобный интерфейс могут подкупить любого бухгалтера.

РАЗВИТИЕ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ ПРОИЗВОДСТВЕННОЙ ОРГАНИЗАЦИИ

А.А. Петров, студент 5 курса специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

Т.В. Пашенко, к.э.н., доц. кафедры учета, аудита и экономического анализа

Пермский государственный национальный исследовательский университет, Пермь

Статья раскрывает порядок организации внутреннего аудита основных средств как элемента системы внутреннего контроля. Особое внимание уделяется соотношению зон риска учета и эксплуатации основных средств с контрольными мероприятиями.

Ключевые слова: система внутреннего контроля, внутренний аудит, основные средства, контрольные процедуры.

В современной рыночной экономике руководству предприятий приходится принимать различные управленческие решения для повышения конкурентоспособности и увеличения прибыли. Все экономические ресурсы, или факторы производства, обладают одним общим свойством: они редки или имеются в ограниченном количестве. Поэтому их рациональное использование является одним из главных факторов успешного ведения бизнеса. Одним из актуальных способов их рационального использования является действенный контроль, который должен быть ориентирован не на выявление уже свершившихся потерь, а на их предупреждение.

Основные средства определяют производственную мощь предприятия, характеризуют их техническую оснащенность, непосредственно связаны с производительностью труда, механизацией, автоматизацией производства, себестоимостью продукции, прибылью и уровнем рентабельности.

Например, в нефтедобывающей промышленности на долю основных фондов приходится примерно 90% всей суммы производственных фондов. Наибольший удельный вес составляют основные средства напрямую связанные с процессом производства, поэтому любое отклонение изменение в структуре основных средств важно отслеживать и контролировать, обращая особое внимание на

возраст их элементов, на изменение удельного веса активной части, на уровень фондовооруженности и технической оснащенности труда.

В соответствии с ПБУ 6/01 основные средства предприятия – часть имущества, используемая многократно в качестве средств труда при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации в течение периода, превышающего 12 месяцев.

Актив принимается организацией к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, если одновременно выполняются следующие условия:

а) объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование;

б) объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

в) организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта;

г) объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

Как часть активов производственной организации основные средства являются одним из наиболее рискованных объектов с позиции возникновения как учетных ошибок, так и физического повреждения, что, в свою очередь может повлечь неправильный расчет себестоимости продукции, сбой технологического процесса, увеличение затрат на ремонт и восстановление основных средств. Следовательно, организация эффективного контроля в отношении данных объектов является одной из главных задач.

Внутренний аудит должен решать следующие задачи:

1. Контроль за состоянием активов и недопущение убытков.
2. Подтверждение выполнения внутрисистемных контрольных процедур.
3. Анализ эффективности функционирования системы внутреннего контроля и обработки информации.
4. Оценка качества информации, выдаваемой управленческой информационной системой.

Для того чтобы проводить какие-либо контрольные или профилактические процедуры следует определить наиболее подверженные рискам возникновения ошибок зоны.

Таблица 1

<i>Зона риска</i>	<i>Характеристика, проблемы и типичные ошибки на данном этапе</i>
Проведение переоценки	Переоценка – уточнение восстановительной стоимости основных средств с целью приведения к современному уровню рыночных цен. Переоценку чаще всего применяют для: • для определения реальной рыночной стоимости основного средства; • привлечения инвестиций; • при планируемом увеличении уставного капитала; • в целях финансового анализа для уточнения формирования себестоимости продукции и ее цены. Типичные ошибки, которые допускает организация: 1. В организациях неправильно учитывают результаты переоценки; 2. Ошибки при отражении уценки основных средств, которые ранее подвергались дооценке; 3. Неправильно отражают результаты переоценки при выбытии объектов основных средств
Наличие и сохранность основных средств	В соответствии с законодательством РФ каждое предприятие должно иметь имущественные права на свои основные средства. Так же очень важным моментом для сохранения своего имущества являются условия их хранения и эксплуатации. К данной статье рисков относятся: 1. Неправильное отнесение активов к основным средствам; 2. Ненадлежащее оформление прав собственности организации на объекты основных средств; 3. Нерегулярное или отсутствие проведения инвентаризации основных средств; 4. Отсутствует картотека основных средств по материально ответственным лицам, и заключены с ними договоры о полной материальной ответственности; 5. Неправильное формирование первоначальной стоимости поименованных активов; 6. Отсутствие постоянно действующей инвентаризационной комиссии

Продолжение табл. 1

<i>Зона риска</i>	<i>Характеристика, проблемы и типичные ошибки на данном этапе</i>
Отражение в учете восстановления основных средств	Под восстановление основных средств понимают ремонт модернизацию или реконструкцию. Здесь встречаются такие ошибки как: 1. Не указаны способы проведения ремонта; 2. Неправомерность отнесения затрат по ремонту на себестоимость; 3. Неправильное отражение операций по реконструкции и модернизации в учете
Аренда основных средств	Наиболее частые проблемы и ошибки встречаются, когда арендованные основные средства проходят процесс модернизации, реконструкции или ремонта. К ним относятся: 1. Неправильное отнесение прав собственности на произведенные улучшения; 2. После окончания срока аренды, арендатор съезжает из арендованного имущества. При этом забывают оформить все необходимые документы по передаче произведенной модернизации арендодателю, в результате чего фактически отсутствующие основные средства продолжают учитываться на балансе бывшего арендатора; 3. Забалансовый учет арендованных основных средств не ведется.
Амортизация основных средств	Амортизация – процесс постепенного переноса стоимости основных средств на производимую продукцию (работы, услуги). К основным видам ошибок и нарушений относят: 1. Неточное отнесение имущества организации к амортизируемой группе; 2. Неверное определение срока полезного использования объектов основных средств, которое приводит к неправильному исчислению сумм амортизации; 3. Невыполнение требований, изложенных в учетной политике организации по способам начисления амортизации; 4. Неверное начисление амортизации. Амортизации начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором объект был принят к учету; 5. Завышение суммы амортизационных отчислений, что приводит к искажению налогооблагаемой прибыли; 6. Начисление износа по полностью самортизированным объектам; 7. Неверно применяется амортизационная премия

Окончание табл. 1

Документальное оформление и отражение в учете операций поступления и выбытия основных средств	Все операции по поступлению, движению или выбытию основных средств начинаются с документального оформления, но зачастую это не так и возникают следующие ошибки: 1. Не использование или неправильное использование унифицированных форм первичной учетной документации; 2. Неправильное отражение операций поступления и выбытия основных средств в регистрах синтетического учета.
Территориальная обособленность	На предприятиях занимающихся добычей сырья очень часто основные средства(в частности оборудование) находятся не на самом предприятии а соответственно на месте добычи и возникает необходимость точно определять местонахождение каждого объекта основных средств.

Эти зоны должны находиться под особым контролем для снижения рисков утери, порчи или получения негативных эффектов от использования основных средств.

Учитывая, что внутренний аудит является формой последующего контроля, одной из его задач должно быть выявление недостатков проведения контроля на предыдущих стадиях и, как следствие, корректировка уже действующей системы контроля.

В проверку следует обязательно включать все приведенные выше зоны рисков. Для этого внутренние аудиторы должны проводят более подробную выборку относительно данных рисков, расширять круг задаваемых вопросов.

Для предотвращения типичных ошибок и нарушений следует проводить дополнительные процедуры.

Таблица 2

*Соотношение зон риска
в учете основных средств и контрольных процедур*

<i>Зона риска</i>	<i>Контрольные процедуры</i>
Проведение переоценки	1. Переоценка основных средств должна быть экономически обоснована 2. Переоценку следует проводить в соответствии с указанной методологией и требований в законодательстве РФ
Наличие и сохранность основных средств	1. Основные средства должны устанавливаться и эксплуатироваться строго в соответствии с инструкцией производителя. Небрежность может вызвать сбой или остановку производства и/или травмы работников и вытекающий из этого ущерб.

Зона риска	Контрольные процедуры
	2. Проверки безопасности и рабочего состояния основных средств должны проводиться регулярно. 3. Основные средства должны охраняться. Необходимо обеспечить их адекватную физическую охрану (кладовщики или охранники), контроль за движением объектов, ограничение доступа к особо важным ценностям. 4. Основные средства должны быть застрахованы. 5. Должны проводиться регулярные инвентаризации. 6. Все документы, подтверждающие право собственности, должны храниться в надежном месте. Необходимо регулярно проводить мероприятия по поддержанию основных средств в рабочем состоянии и проверке их функционирования.
Отражение в учете восстановления основных средств	В учетной политике должна быть определена последовательность проведения процедур восстановления основных средств.
Аренда основных средств	Основные средства сданные в аренду должны регистрироваться и по ним должен вестись забалансовый учет.
Амортизация основных средств	1. Метод начисления и нормы амортизации должны надлежащим образом утверждаться и применяться последовательно и неукоснительно. 2. Амортизационные отчисления должны точно разноситься по соответствующим счетам основных средств с использованием специально разработанной таблицы «Расчет амортизационных отчислений».
Документальное оформление и отражение в учете операций поступления и выбытия основных средств	1. Учет основных средств ведется с использованием унифицированных форм первичной учетной документации. 2. Все приобретения основных средств должны надлежащим образом утверждаться; необходимо использовать специальные типовые бланки заказов; осуществление полномочий внутри организации должно тщательно контролироваться: основные решения принимаются Правлением, менее значительные – руководителями отделов на основе установленных лимитов; все заказы должны сопоставляться с конкретными пунктами сметы; некоторые покупки должны специально соответствовать стандартам или планам организации. 3. Все поступления основных средств должны оперативно и точно фиксироваться в журнале поступления основных средств.

Окончание табл. 2

<i>Зона риска</i>	<i>Контрольные процедуры</i>
	Движение основных средств оформляется договорами, актами приемки-передачи, протоколами оценки стоимости основных средств, оформленными в соответствии с установленным порядком.
Территориальная обособленность	Учет должен позволять определить местонахождение каждого объекта основных средств

Но в настоящих условиях, когда ситуация на рынке может существенно изменяться за короткое время, надо постоянно отслеживать появление новых рисков, затухание прежних и, как следствие, корректировать программу проверки.

Список литературы

1. Куликова Л.И. Аудит операций с основными средствами // Аудиторские ведомости. № 1, январь 1999.
2. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01. Утв. приказом Минфина РФ от 30.03.2001 № 26н.
3. Правило (стандарт) № 8. Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности. Утв. Постановлением Правительства от 23.09.2002 № 696.
4. Сотникова Л.В. Внутренний контроль и аудит: учеб. Пособие. М: Финансы и статистика. 2005.
5. Юдина Г.А., Черных М.Н. Основы аудита: Учебник М: Финансы и статистика. 2005.

**СПОРНЫЕ ВОПРОСЫ УЧЕТА НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ
СТОИМОСТЬ ПО ПЕРЕЧИСЛЕННЫМ АВАНСАМ
В СТРОИТЕЛЬНОЙ ОТРАСЛИ УСЛОВИЯХ ДЕЙСТВУЮЩЕГО
НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА¹**

**М.Р. Пинская, директор Института налоговой политики и
налогового администрирования, д.э.н.**

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

**Е.О. Савина, младший научный сотрудник Института налоговой
политики и налогового администрирования**

**Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации,
Москва**

В статье рассматриваются спорные вопросы учета налога на добавленную стоимость по авансам, перечисленным за выполнение работ (оказание услуг, поставку товаров), вызванные недостатками действующего налогового законодательства.

Особенно проблемными являются вопросы о порядке восстановления НДС у производителей товаров, работ, услуг в случае их предварительной поэтапной оплаты, что в условиях неоднозначного трактования положений действующего налогового законодательства, способствует отвлечению из оборота денежных средств инвестора.

Предлагаются новации в налоговое законодательство, направленные на повышение инвестиционной активности предпринимателей.

Ключевые слова: налог на добавленную стоимость, восстановление НДС, НДС по авансам, инвестиционный проект.

Одной из самых важных и сложных проблем в России в настоящее время является проблема инвестиций. В связи с этим все чаще говорят о необходимости улучшения инвестиционного климата в России.

Владельцы частного бизнеса не заинтересованы вкладывать капитал в такие отрасли и такие проекты, которые не приносят достаточно высокой прибыли. Это происходит и потому, что инвестиционная деятельность в значительной мере зависит от полноты

¹Статья опубликована в рамках выполнения прикладных научных исследований, выполняемых Финуниверситетом в 2014 году в рамках Государственного задания. Тема научного исследования «Налоговые методы повышения эффективности инвестиционных проектов»

© Пинская М.Р., Савина О.Н., Савина Е.О., 2014

и степени совершенства законодательной и нормативной базы. Зачастую налоговое законодательство содержит неоднозначные и законодательно незакрепленные трактовки положений, регулирующие налогообложение инвестиционной деятельности, что приводит к различной интерпретации возможностей их использования. Поэтому судебная практика содержит прямо противоположные подходы к решению налоговых споров по вопросам тех или иных инвестиционных проектов. Это создает ситуацию нестабильности, усиления неравномерности формирования и распределения налоговых баз на территориях. В этих условиях достаточно сложно бывает прийти к единой системе поддержки инвестиционной деятельности в стране.

Чтобы заинтересовать налогоплательщиков в инвестициях и, соответственно, в развитии своей деятельности, необходимо совершенствовать налоговое законодательство в направлении стимулирования инвестиционной активности, расширив действующие налоговые приемы, методы и инструменты.

Очевидно, что рыночная экономика, несмотря на многие ее положительные черты, не способна автоматически регулировать предпринимательскую и инвестиционную деятельность. Без участия государства в этих сложных вопросах не обойтись.

Поскольку, государство играет ключевую роль в финансовой деятельности, оно не может не использовать инвестиционные вложения в экономику в своих интересах. А если государство использует в своих интересах инвестиции, оно будет стремиться регулировать инвестиционный процесс в стране.

В Федеральном законе № 39-ФЗ «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений» перечислены формы и методы государственного регулирования инвестиционной деятельности, осуществляемой в форме капитальных вложений. Смысл их сводится к тому, что государственное регулирование инвестиционной деятельности, предусматривает создание благоприятных условий для развития инвестиционных проектов, осуществляемых в форме капитальных вложений, путем совершенствования системы налогов, порядка налогообложения, механизма начисления амортизации и использования амортизационных отчислений, а также установления субъектам инвестиционной деятельности специальных налоговых режимов и прочих форм, методов и инструментов, с помощью которых государство оказывает влияние на объемы денежных средств,

остающихся в распоряжении организаций, а также на использование данных ресурсов.

На современном этапе поддержки и стимулирования инвестиционной активности посредством налогового регулирования актуальным выступает вопрос о порядке учета НДС по авансам, перечисленным за выполненные работы, оказанные услуги, доставку оборудования, поставку товаров и пр.

До 2009 г. существовала ситуация, когда бюджет кредитовался за счет плательщиков НДС. Таким образом, организация, получая аванс, товары, работы и услуги передавала позже. В подобной ситуации организация включала сумму аванса в налоговую базу по НДС и, соответственно, исчисляла и уплачивала с нее налог. При этом покупателю счет-фактура не выставлялась.

Федеральным законом от 26.11.2008 № 224-ФЗ «О внесении изменений в часть первую, часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» в п. 12 ст.171 НК РФ законодатели внесли норму, согласно которой покупателям (подрядчикам) разрешено сразу принимать сумму налога, уплаченную с аванса, к вычету.

Введение этой нормы позволило включать в оборот дополнительные денежные средства, своевременно создавать материальные активы – тем самым, формировать дополнительную добавленную стоимость.

Однако согласно пп. 3 п. 3 ст. 170 НК РФ суммы налога, принятые к вычету налогоплательщиком по товарам, работам, услугам, подлежат восстановлению налогоплательщику в случае перечисления заказчиком сумм оплаты или частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров, выполнения работ, оказания услуг.

Данная норма вызывает противоречия, поскольку не уточняет порядка восстановления НДС при частичной предварительной оплате всех работ, услуг по договору, обязательства по которому выполняются **поэтапно**.

Рассмотрим распространенную ситуацию в строительной отрасли в цепочке **«инвестор-заказчик-подрядчик»**.

Для реализации инвестиционных проектов на практике используются договоры, предусматривающие поэтапный порядок сдачи работ, оказания услуг, когда финансирование осуществляется через авансовый платеж. Рассчитывается такой платеж, согласно нормам действующего законодательства, от общей суммы договора и распределяется между этапами работ в заранее оговоренном размере.

Инвестор. Если организация, выступающая в роли инвестора, самостоятельно никаких работ не производит, то по окончании строительства НДС к уплате не начисляет, в силу того, что, согласно ст. 39 НК РФ, не возникает объекта налогообложения. Однако право на вычет НДС, уплаченного подрядчикам в цене работ по строительству здания, по завершении строительства инвестор имеет. Для этого он должен получить от заказчика-застройщика сводный счет-фактуру и документы, подтверждающие оплату подрядных работ.

Заказчик выдает аванс **подрядчику** на выполнение всех этапов работ, оказание услуг, доставку оборудования, поставку товаров. Предположим, что

договором предусматривается, что после закрытия каждого этапа, часть аванса, пропорциональная стоимости этапа, засчитывается в счет его оплаты.

В этой ситуации налоговые органы придерживаются действующих норм ст.ст. 170-172 главы 21 НК РФ, и настаивают, что заказчик должен восстановить НДС по перечисленным авансам, не исходя из суммы части заченного аванса, в счет этапа работы, части услуги или партии товара, а исходя из всей суммы аванса.

Предположим, что сумма договора на капитальное строительство составляет 500 млн. рублей с НДС. Договором предусмотрено 2 этапа строительства стоимостью 250 млн. рублей каждый с учетом НДС и выдача аванса подрядчику в размере равный 30% стоимости объекта в размере 75 млн. рублей с учетом НДС. По договору, после закрытия 1-го этапа часть аванса в размере, пропорциональном его стоимости, зачитывается в счет оплаты этапа ($125 \text{ млн.} \cdot 30\% = 37 \text{ млн.} 500 \text{ тыс. рублей}$), а остаток в размере 87 млн. 500 тыс. рублей оплачивается заказчиком, который оплачивает подрядчику разницу между стоимостью этапа и части аванса, приходящегося на этот этап. После закрытия 2-го этапа зачитывается вторая часть аванса в размере 75 млн. рублей с учетом НДС и заказчик доплачивает остаток в размере 87 млн. 500 тыс. рублей.

Согласно действующим нормам ст.ст. 170 и 171 НК РФ, после принятия 1-го этапа заказчик должен восстановить (т.е. начислить к уплате НДС) не с суммы зачитываемого аванса в размере 37 млн. 500 тыс. рублей, что соответствует НДС в размере 6 млн. 750 тыс. рублей), а со всей суммы аванса - то есть восстановить НДС в размере 13 млн. 500 тыс. рублей.

Позиция налоговых органов по этому вопросу поддерживается и в судах - Постановлением ФАС Дальневосточного округа от 05.03.2012 N Ф03-627/2012 по делу N А51-11444/2011; такие же

выводы сделаны в Постановлении ФАС Поволжского округа от 10.11.2011 по делу N А65-1814/2011.

Для заказчика такая ситуация становится крайне невыгодной, поскольку отвлекает из оборота денежные средства инвестора.

Имеется и прямо противоположная судебная практика решения таких споров, что подтверждается судебной практикой и в Постановлениях ФАС Московского округа от № Ф05-1690/12 по делу № А40-74677/2011, ФАС Волго-Вятского округа от 05.12.2011 № Ф01-4899/11 по делу № А82-636/2011.

Так, исходя из буквального смысла положений главы 21 НК РФ «Налог на добавленную стоимость», авансовыми платежами являются такие платежи, которые получены налогоплательщиком в счет предстоящих поставок товаров, выполнения работ, оказания услуг. Опираясь на это положение, полагаем, что те денежные средства, которые получены налогоплательщиком после даты фактической отгрузки товаров, поставки оборудования, выполнения работ, оказания услуг, не могут рассматриваться в качестве авансовых платежей, поскольку дата получения этих денежных средств следует за основной датой, относительно которой те или иные платежи рассматриваются в качестве авансовых. Таким образом, суммы денежных средств перечисленных инвестором до выполнения работ, оказания услуг, перестают быть авансовым платежом лишь в той части, которая зачтена в счет выполненных работ, указанных услуг, отгруженных товаров. Оставшаяся же сумма продолжает оставаться авансовым платежом.

В связи с этим, полагаем, что пп.3 п. 3 ст. 170 нуждается в редакции и должен быть дополнен следующим положением: «в случае, если в договоре предусмотрен поэтапный порядок исполнения обязательств, то восстановлению подлежит сумма, эквивалентная сумме налога, указанной в цене товаров (работ, услуг), которые были приобретены на сумму частичной оплаты (аванса). По тем суммам, которые остаются авансами, НДС восстановлению не подлежит.

В части возможных финансовых потерь для бюджета в результате практической реализации данной нормы, полагаем, что такой порядок не приведет к потерям бюджета, поскольку сумма НДС, предъявленная к вычету соответствует сумме восстановленного НДС.

Таким образом, можно сделать вывод, что данное предложение является рациональным и выступает инструментом стимулирования инвестиционной активности в стране.

Следует отметить, что сама идея налогообложения НДС авансовых платежей является порочной. Вместо того чтобы просто

взять и отменить НДС с авансов, законодателями разрешено покупателям принимать сумму налога, уплаченную с аванса, к вычету. К тому же отражать одну и ту же сумму несколько раз весьма неудобно. Вместе с тем отменить НДС с авансов означает, что пострадают покупатель (подрядчик) и инвестор.

Руководствуясь же действующими нормами законодательства, во избежание споров с налоговыми органами, выходом из этой ситуации в настоящий момент может быть договоренность выдавать аванс, исходя не из всей стоимости объекта, а под каждый этап. Так, если бы в приведенном примере, стороны предусмотрели договором аванс на первый этап в размере 37 млн. 500 тыс. руб., а после закрытия 1-го этапа заказчик выдал подрядчику аванс на 2-й этап в размере 37 млн. 500 тыс. руб., то в этом случае, после выполнения 1-го этапа, заказчик восстановил бы НДС с перечисленного аванса 6 млн. 750 тыс. руб.

Список литературы

1. Налоговый кодекс РФ, часть I.
2. Косульникова М. НДС с авансов. Журнал «Налоговый учет для бухгалтера», 2009 № 5.
3. Цивилева Е. Капитальное строительство: НДС у заказчика/НДС. Налог на добавленную стоимость, 2008, № 8.

ОТДЕЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ СРАВНЕНИЯ ПОСЛЕДУЮЩИХ МЕТОДОВ ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ – АУДИТА И НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ

А.В. Посохина, доцент кафедры учета, аудита и экономического анализа, к.э.н., доцент

Пермский государственный национальный исследовательский университет, Пермь

В статье сопоставляются финансовый контроль и виды последующего финансового контроля: аудит и выездные налоговые проверки. Автором предложено расширение методов, как аудита, так и выездных налоговых проверок в направлении их взаимопроникновения.

Ключевые слова: финансовый контроль, аудит, налоговый контроль, выездная налоговая проверка, методы контроля.

Контроль – понятие достаточно древнее. На сегодняшний день существует достаточно много определений контроля. Однако в отношении контроля управленческого можно указать следующее. Контроль – неотъемлемая составляющая процесса принятия и реализации управленческих решений на всем его протяжении [17, С.12]. Контроль — одна из основных функций системы управления. Контроль осуществляется на основе наблюдения за поведением управляемой системы с целью обеспечения оптимального функционирования последней (измерение достигнутых результатов и соотнесение их с ожидаемыми результатами). На основе данных контроля осуществляется адаптация системы, то есть принятие оптимизирующих управленческих решений. Контроль направлен на недопущение разрастания проблемы [24]. Контроль может стать основой возможных тенденций развития организации [23, С.213]. Для любого государства или организации важным видом контроля становится контроль финансовый.

Рассмотрим варианты последующего финансового контроля – аудит и налоговый контроль в виде выездных налоговых проверок. Отметим, что на уровне российского законодательного регулирования для данного направления контроля основным «контролером» является Министерство финансов. В ведении Минфина России находятся

следующие федеральные службы: Федеральная налоговая служба (далее – ФНС России), Федеральная служба финансово-бюджетного надзора (Росфиннадзор), Федеральное казначейство. Аудит регулируется федеральным законом «Об аудиторской деятельности» [2], федеральными аудиторскими стандартами, Кодексом профессиональной этики аудиторов [6], правилами независимости аудиторов [7]. Выездные налоговые проверки определяются частью первой Налогового кодекса, отдельными приказами и письмами Минфина РФ.

Исходя из данных раздела III «Сведения об организации и проведении камеральных и выездных проверок» Отчета о результатах контрольной работы налоговых органов [26,27] наблюдаем большую результативность (по количеству проверок с выявленными нарушениями) выездных налоговых проверок по сравнению с камеральными.

Таблица 1

*Налоговые проверки и выявленные по ним нарушения по
Пермскому краю и МРИ*

	<i>На 01.12.2013г.</i>	<i>На 01.01.2013г.</i>
Всего налоговых проверок	643 719	711 078
Камеральные налоговые проверки	643 096	709 961
Выявлено нарушений по камеральным налоговым проверкам	34 400	40 046
Процент камеральных проверок, по которым выявлены нарушения	53,5	56,4
Выездные налоговые проверки	623	1 117
Выявлено нарушений по выездным налоговым проверкам	623	1 115
Процент выездных проверок, по которым выявлены нарушения	100	99,8

Наше мнение подтверждается и текстом Концепции системы планирования выездных налоговых проверок: «Основной и наиболее эффективной формой налогового контроля являются выездные налоговые проверки» [9].

Определим основные сходства и различия аудита и выездных налоговых проверок, как форм последующего финансового контроля, по состоянию на май 2014 года.

Таблица 2

Сравнение общих характеристик финансового контроля, аудита и выездных налоговых проверок

№	Элемент для сравнения	Финансовый контроль	Аудит	Выездная налоговая проверка
1	Цель контроля	Обеспечение единой государственной финансовой политики и финансовых интересов государства и его граждан [17,С.15]	Выражение мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности	Контроль за соблюдением налогоплательщиком, плательщиком сборов или налоговым агентом законодательства о налогах и сборах
2	Задачи контроля	1.Проверка правильности формирования и исполнения бюджета и внебюджетных фондов. 2.Проверка состояния, целевого и эффективного расходования финансовых ресурсов, законности и рациональности использования государственного и муниципального имущества. 3.Проверка правильности ведения бухгалтерского учета и достоверности отчетности. 4.Контроль за соблюдением действующего законодательства в области налогообложения, валютной, таможенной и банковской деятельности.	Локальные задачи аудита: 1.Получение знаний о деятельности аудируемого лица; 2.Проверка информации и сбор доказательств по предпосылкам подготовки бухгалтерской отчетности; 3.Выражение мнения о достоверности отчетности субъекта по результатам проведенного аудита; 4.Анализ финансового состояния и финансовых результатов клиента; 5.Оценка возможности непрерывности деятельности аудируемого лица; 6.Задачи, вытекающие из	1.Профилактика правонарушений. 2.Выявление нарушений налогового законодательства, которые не всегда можно обнаружить в рамках камеральной налоговой проверки. 3.Углубленное изучение документов бухгалтерского и налогового учета. 4.Проведение ряда специальных контрольных мероприятий. 5.Пресечение нарушений законодательства о налогах и сборах.

Продолжение табл. 2

№	Элемент для сравнения	Финансовый контроль	Аудит	Выездная налоговая проверка
		5.Контроль за реализацией межбюджетных отношений. 6.Выявление резервов роста доходной базы бюджетов различных уровней. 7.Проверка обращения средств бюджета и внебюджетных фондов в банках и других кредитных учреждениях. 8.Контроль за формированием и распределением целевых бюджетных фондов финансовой поддержки регионам. 9.Пресечение незаконных решений по предоставлению налоговых льгот, государственных дотаций, субвенций, трансфертов и другой помощи отдельным категориям плательщиков или регионов. 10.Выявление фактов расточительства и финансовых злоупотреблений, применение адекватных мер наказания к виновным лицам. [17,С.22,23].	Договора на проведение аудита.	

Продолжение табл. 2

№	Элемент для сравнения	Финансовый контроль	Аудит	Выездная налоговая проверка
3	Принципы контроля	1. Законность, 2. Независимость, 3. Гласность, 4. Объективность, 5. Ответственность, 6. Сбалансированность, 7. Системность.	1. Независимость; 2. Честность; 3. Объективность; 4. Профессиональная компетентность и добросовестность; 5. Конфиденциальность; 6. Профессиональное поведение	1. Принцип законности. 2. Принцип открытости (гласности) проведения налогового контроля для проверяемого лица. 3. Принцип «закрытого перечня» в выборе для налоговых органов форм и мероприятий налогового контроля. 4. Принцип обязательности выполнения проверяемым лицом законных требований налогового органа при проведении мероприятий налогового контроля. 5. Принцип объективности и документальности. 6. Принцип соблюдения налоговой тайны. 7. Принцип недопустимости причинения неправомерного вреда. 8. Принцип недопустимости вмешательства контролирующего органа в

Окончание табл. 2

№	Элемент для сравнения	Финансовый контроль	Аудит	Выездная налоговая проверка
				оперативную деятельность проверяемого. 9.Принцип недопустимости избыточного или не ограниченного по продолжительности применения мер налогового контроля
4	Методы контроля	I. Приемы формально-правовой проверки документов (в том числе аналитические процедуры, арифметический пересчет). II. Приемы проверки реальности (достоверности) отраженных в документах обстоятельств и процессов. III. Приемы фактической проверки (инвентаризация, осмотр, наблюдение, контрольный запуск сырья в производство, лабораторный анализ, экспертная оценка, получение устных и письменных объяснений, контрольная покупка). [Дано по 17,С.30-31]	1.Запрос, 2.Инспектирование, 3.Наблюдение, 4.Подтверждение, 5.Пересчет, 6.Повторное проведение, 7.Аналитические процедуры, 8.Сочетание их	1.Истребование документов у налогоплательщика. 2.Истребование документов и сведений у третьих лиц (встречная проверка). 3.Выемка документов и предметов. 4.Осмотр помещений 5.Инвентаризация принадлежащего налогоплательщику имущества. 6.Допрос свидетелей. 7.Экспертиза; 8.Привлечение к участию в проверке специалиста. 9.Привлечение к участию в проверке переводчика. 10.Направление запросов

Как видно из таблицы 2, общая цель финансового контроля распадается на более узкую и конкретную (при проведении выездных налоговых проверок) и более широкую, связанную с профессиональным выражением мнения (для аудита). Задачи финансового контроля делятся на отдельные направления при разных видах последующего контроля и являются полностью связанными с целью их проведения. То же можно отнести и к принципам контроля: происходит распределение общих принципов.

Отдельно хотелось бы остановиться на методах контроля. Если цель, задачи и принципы, считаем, невозможно «трансформировать» из одного вида контроля в другой, то методы – возможно. На это обращает внимание, например, Кочинев Ю.Ю. в своих работах по аудиту [16, С.112-126]. Варианты взаимопроникновения методов есть и в письмах Минфина РФ [11]. Например, в пункте 5.7 указанного документа определено: «При применении выборочного метода проверки рекомендуется использовать правила (стандарт) N 16 "Аудиторская выборка"».

Таблица 3

Возможные направления применения методов при аудиторской и выездной налоговой проверках

№	Метод	Аудит	Выездная налоговая проверка
1.	Аналитические процедуры	+	+
2.	Арифметический пересчет	+	+
3.	Сопоставление различных документов/инспектирование	+	+
4.	Запрос	+	+
5.	Подтверждение	+	+
6.	Повторное проведение	+	-
7.	Сверка расчетов/подтверждение/встречная проверка	+	+
8.	Прослеживание	+	+
9.	Восстановление натурально-стоимостного учета	+	-
10.	Логическое исследование хозяйственных операций/ аналитические процедуры	+	+
11.	Инвентаризация	+	+
12.	Наблюдение/осмотр	+	+
13.	Контрольный запуск сырья в производство/контрольные замеры	+	-
14.	Лабораторный анализ	+	-
15.	Экспертная оценка/привлечение специалистов	+	+
16.	Выемка документов	-	+
17.	Допрос свидетелей	-	+
18.	Привлечение к участию в проверке переводчика	-	+

В таблице 3 нами намеренно были объединены разные методы финансового контроля. Исходя из полученных данных, видим, что для применения аудита и выездной налоговой проверки возможно расширение методов, традиционно применяемых и указанных в нормативных документах. Так, для аудита возможно применять дополнительно к тому, что указано в ФСАД 7/2011 «Аудиторские доказательства»: сверку расчетов/подтверждение/встречную проверку; прослеживание, восстановление натурально-стоимостного учета. Возможно, думаем, включение в методы аудита и не указанного в рассматриваемой таблице последнего метода – привлечение к участию в проверке переводчика. Для налогового же контроля, полагаем, желательным включение метода «прослеживание». Также стоит обратить внимание на методы контрольных замеров и лабораторного анализа, которые пока не являются «налоговыми».

Определим основные выводы. Первое, методы последующего финансового контроля тесно связаны друг с другом, даже если они не определены таковыми в нормативных документах. Второе, требует отдельного исследования конкретизация применения данных методов как для аудита, так и для налогового контроля.

Список литературы

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 02.04.2014)
2. Об аудиторской деятельности. Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ (ред. от 04.03.2014).
3. О Министерстве финансов Российской Федерации. Постановление Правительства РФ от 30.06.2004 № 329 (ред. от 04.04.2014).
4. О Федеральной службе финансово-бюджетного надзора (вместе с Положением о Федеральной службе финансово-бюджетного надзора). Постановление Правительства РФ от 04.02.2014 № 77.
5. Приказ Минфина РФ от 16.08.2011 № 99н «Об утверждении Федеральных стандартов аудиторской деятельности и внесении изменения в федеральный стандарт аудиторской деятельности (ФСАД 5/2010) «Обязанности аудитора по рассмотрению недобросовестных действий в ходе аудита», утвержденный Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 17 августа 2010 г. № 90н» (вместе с «ФСАД 7/2011. Федеральный стандарт аудиторской деятельности. Аудиторские доказательства», «ФСАД 8/2011. Федеральный стандарт аудиторской деятельности. Особенности аудита отчетности, составленной по специальным правилам», «ФСАД

9/2011. Федеральный стандарт аудиторской деятельности. Особенности аудита отдельной части отчетности»).

6. Кодекс профессиональной этики аудиторов. Одобрен Советом по аудиторской деятельности 22.03.2012, протокол № 4) (ред. от 27.06.2013).

7. Правила независимости аудиторов и аудиторских организаций. Одобрены Советом по аудиторской деятельности 20.09.2012, протокол № 6) (ред. от 27.06.2013)

8. Формы документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах. Утв. приказом ФНС России от 31.05.2007 № ММ-3-06/338@.

9. Концепция системы планирования выездных налоговых проверок. Утв. приказом ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@ (ред. от 10.05.2012).

10. Письмо ФНС России от 23.12.2013 N СА-4-7/23196 «О проведении налоговых проверок»

11. Письмо ФНС России от 25.07.2013 N АС-4-2/13622 «О рекомендациях по проведению выездных налоговых проверок»

12. Аронов А.В., Кашин В.А. Налоговая политика и налоговое администрирование: учеб. пособие. М.: Магистр, ИНФРА-М, 2013. 544с.

13. Артамонова Л.Г. Принципы налогового контроля и контрольной работы налоговых органов: современные тенденции // Налоги и налогообложение. 2011. № 8. С. 5-11

14. Ильина Ю. Принципы финансового контроля // Аудит и налогообложение, 2005, № 10

15. Космынина Е.А. Налоговые проверки. М.: Налоговый вестник, 2012. 288с.

16. Кочинев Ю.Ю. Аудит: теория и практика. 5-е изд. 3-СПб.: Питер, 2010. 488с.

17. Мельник М.В., Пантелеев А.С., Звездин А.Л. Ревизия и контроль: Учебное пособие/Под ред. Проф. М.В.Мельник. М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2005. 520с.

18. Петрова О.Г., Буханов Д.А. Выездная проверка в 2013 году: налоговики меняют тактику. М.: Статус-Кво 97, 2013. 192с.

19. Подольский В.И., Савин А.А., Сотникова Л.В. Основы аудита. М.: ИПБ-БИНФА, 2002. 128с.

20. Посохина А.В. Аудит: учеб.пособие. Пермь: НП ВПО «Прикаский социальный институт», 2011, 172с.

21. Профессиональный бухгалтер России. М.: ИПБ-БИНФА, 2002.
22. Рябинин В.В. Выездная налоговая проверка в вопросах и ответах // Налоговая проверка. 2014. N 1. С. 43 - 55.
23. Словарь-справочник менеджера/ под ред. М.Г.Лапусты. М.:ИНФРА-М, 1996. 608с.
24. <http://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%9A%D0%BE%D0%BD%D1%82%D1%80%D0%BE%D0%BB%D1%8C> (дата обращения 19.05.2014).
25. <http://ksppk.ru/index.php/otkrytye-dannye/rezultaty-deyatelnosti-kspp/64-rezultaty-deyatelnosti-za-2012-god> (дата обращения 19.05.2014).
26. http://test.nalog.ru/rn59/related_activities/statistics_and_analytics/forms/4465580/ (дата обращения 19.05.2014).
27. http://test.nalog.ru/rn59/related_activities/statistics_and_analytics/forms/4634843/ (дата обращения 19.05.2014).

СИСТЕМА СБАЛАНСИРОВАННЫХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ КАК ИНФОРМАЦИОННАЯ ОСНОВА СТРАТЕГИЧЕСКОГО УПРАВЛЕНИЯ НА ПРЕДПРИЯТИИ

**А.А. Соколова, студент магистратуры направления Экономика,
программа «Финансовый аналитик»**

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

Пермский государственный национальный исследовательский
университет, Пермь

В статье изучены вопросы построения системы сбалансированных показателей, показана необходимость ее адаптации к стратегии развития предприятия. Представлены финансовые и нефинансовые показатели – ключевые индикаторы деятельности на металлургическом предприятии.

Ключевые слова: управленческий учет, система сбалансированных показателей, стратегический учет

Стратегическое развитие предприятия, стратегический анализ, система сбалансированных показателей и ключевые показатели деятельности компании – достаточно новые понятия в зарубежной и российской науке и практике.

Технологические инновации, экономическая нестабильность, постоянные изменения в конкурентной среде создают обстановку, в которой предприятиям необходимо постоянно оценивать показатели своей деятельности. На сегодняшний день разработаны только направления построения системы сбалансированных показателей (далее – ССП), не определены наборы стратегических показателей деятельности, отсутствуют методики их расчета. Сложившаяся ситуация вполне объяснима тем, что предприятий, функционирующих на рынке, довольно много и относятся они к разным отраслям экономики, а система сбалансированных показателей строится с учетом стратегического развития конкретных предприятий.

Разработка и внедрение системы сбалансированных показателей на предприятии трудоемкое и дорогостоящее мероприятие. Чтобы ССП приносила свои результаты, необходим контроль за выполнением целевых показателей деятельности,

разработанных в рамках конкретной стратегии для конкретного предприятия, а надежность его повышается, если сотрудники предприятия сами принимали участие в разработке стратегии.

Стратегия развития предприятия является необходимым элементом построения ССП, для определения термина «стратегия» проанализируем дефиниции, встречающиеся в экономической литературе (см. таблицу 1).

Таблица 1

Подходы экономистов к определению стратегии

<i>№ п/п</i>	<i>Определение</i>	<i>Экономический деятель</i>	<i>Источник</i>
1	Экономическая стратегия – это долговременные, наиболее принципиальные, важные установки, планы, намерения правительства, администрации регионов, руководства предприятий в отношении производства, доходов и расходов, бюджета, налогов, капиталовложений, цен, социальной защиты [3]	-	Современный экономический словарь
2	Стратегия – это определение основных долгосрочных целей и задач предприятия и утверждение курса действий, распределение ресурсов, необходимых для достижения этих целей [4]	А. Чандлер	Стратегический менеджмент (под ред. Петрова А.Н.)
3	Стратегия – это набор правил для принятия решений, которыми организация руководствуется в своей деятельности [1]: 1. Правила, используемые при оценке результатов деятельности фирмы в настоящем и в перспективе. Качественную сторону критериев оценки обычно называют <i>ориентиром</i> , а количественное содержание – <i>заданием</i> . 2. Правила, по которым складываются отношения фирмы с её внешней средой, определяющие какие виды продукции и технологии она будет разрабатывать, куда и кому сбывать свои изделия, каким образом добиваться превосходства над конкурентами. Набор правил называется продуктово-рыночной стратегией или стратегией бизнеса.	И. Ансофф	Стратегическое управление (И. Ансофф)

Окончание табл. 1

№ п/п	Определение	Экономический деятель	Источник
	3. Правила, по которым устанавливаются отношения и процедуры внутри организации. Их нередко называют <i>организационной концепцией</i> . 4. Правила, по которым фирма ведёт свою повседневную деятельность, называемые <i>основными оперативными приёмами</i> .		
4	Стратегия - это единство «5П» [2]: – стратегия — <i>план</i> , руководство, ориентир или направление развития, дорога из настоящего в будущее; – стратегия — <i>принцип поведения</i> или следование некой модели поведения; – стратегия — <i>позиция</i> , а именно расположение определенных товаров на конкретных ранках; – стратегия — <i>перспектива</i> , то есть основной способ действия организации; - стратегия – ловкий <i>прием</i> , особый «маневр», предпринимаемый с целью перехитрить соперника или конкурента.	Г. Минцберг	Минцберг Г., Альстрэнд Б., Лэмפל Дж. Школы стратегий. Стратегическое сафари: экскурсия по дебрям стратегий менеджмента

Несмотря на то, что мнения экономистов при определении термина «стратегия» расходятся, в них наблюдается некоторое единообразие:

- построение определенной модели поведения;
- нацеленность на перспективу.

Таким образом, стратегия – это некоторая модель поведения, выбранная компанией, и направленная на получение определенного результата в будущем.

Стратегия развития предприятия заключается в выборе (построении) предприятием модели, которая, при условии выполнения определенных мероприятий, приведет к желаемым результатам. Таковыми результатами могут стать – покорение новых рынков сбыта, увеличение объема производства, снижение себестоимости и др.

Кроме того, суть стратегического позиционирования заключается в выборе видов деятельности, отличных от видов

деятельности конкурентов. В стратегии, в целях создания конкурентного преимущества, учитываются сильные и слабые стороны предприятия, а также возможности и угрозы (существующие и потенциальные) внешней среды. Стратегия логически обосновывает распределение задач на высшем и среднем уровнях управления, что обеспечивает координацию функций в рамках организационной структуры предприятия.

Для достижения определенного результата в будущем недостаточно просто сформулировать стратегию. Ее следует придерживаться в процессе осуществления хозяйственной деятельности. Для этого стратегия предприятия описывается с помощью оптимальных показателей, которые детализируются по периодам (например, на годы, месяцы, декады).

С целью осуществления контроля за выполнением выбранной стратегии на предприятии обязательно ведется учет выполнения установленных показателей с последующим составлением управленческого отчета о причинах отклонений показателей от заданных значений.

Стратегический анализ предприятия – это один из основных элементов процедуры формирования плана стратегического развития компании. Стратегический анализ является этапом предплановых исследований, на котором проводится системный анализ факторов внешней, деловой окружающей среды и ресурсного потенциала предприятия (внутренних возможностей) для определения текущего положения дел и выявления условий для дальнейшего успешного развития предприятия в условиях рыночной экономики [4]. Таким образом, основная цель стратегического анализа заключается в оценке ключевых показателей деятельности предприятия, оказавших влияние на нынешнее и будущее положение организации, и определение их влияния на реализацию стратегии.

Система сбалансированных показателей как инструмент стратегического управления появился в 90-е годы XX века в США. Институт Нолана Нортон (NolanNortonInstitute) предложил провести исследование на тему «Показатели деятельности организации будущего», поскольку существующие подходы к оценке деятельности организации, опирались в первую очередь на финансовые показатели, неизбежно устаревали. Руководителем проекта стал Дейвид Нортон, а Роберт Каплан стал научным консультантом [4].

Сосредоточение внимания только на финансовых показателях не дает полного представления о состоянии предприятия и не позволяет построить точный прогноз его развития. В процессе работы

над проектом, исследователи изучали, дополняли и совершенствовали различные перспективные системы оценки деятельности предприятий. Наряду с совершенствованием традиционных показателей (например, показатель деловой активности), создавались абсолютно новые показатели (своевременность доставки товара или услуги клиенту, показатель качества продукции и временных циклов производственных процессов, показатели эффективности разработки новых продуктов, показатели совершенствования, работы в команде, эффективности лидерства и т. д.).

ССП уникальна тем, что позволяет объединить финансовые и нефинансовые показатели хозяйственной деятельности компании, тем самым, определив степень эффективности, сбалансированности целей и их причинно-следственную связь. Кроме того, ССП выявляет, какие причинно-следственные связи существуют между целями и стратегическими показателями и как это отражается на стратегической карте компании.

В процессе исследования участниками проекта выдвигались разнообразные идеи, предложения, касающиеся содержания показателей системы. В процессе апробирования исследователи пришли к выводу, что самой оптимальной будет многофункциональная система оценки деятельности организации – система сбалансированных показателей, которая включает в себя четыре составляющие:

- финансовую;
- клиентскую;
- внутреннюю;
- составляющую обучения и развития (см. рис.).

Авторы системы отмечают: «ССП предоставляет менеджеру инструмент для получения желаемых результатов в сложных условиях жесткой конкуренции». Именно поэтому необходимо четкое понимание целей и задач, а также методов их достижения и. ССП рассматривает цели и стратегию компании через призму некой всеобъемлющей системы оценки ее деятельности, обеспечивая определенной методикой для создания системы показателей и системы управления [4]. Она позволяет не только анализировать финансовые результаты, но и участвовать в создании новых возможностей для дальнейшего роста. Цели и показатели системы формируются в зависимости от мировоззрения и стратегии каждой конкретной компании.

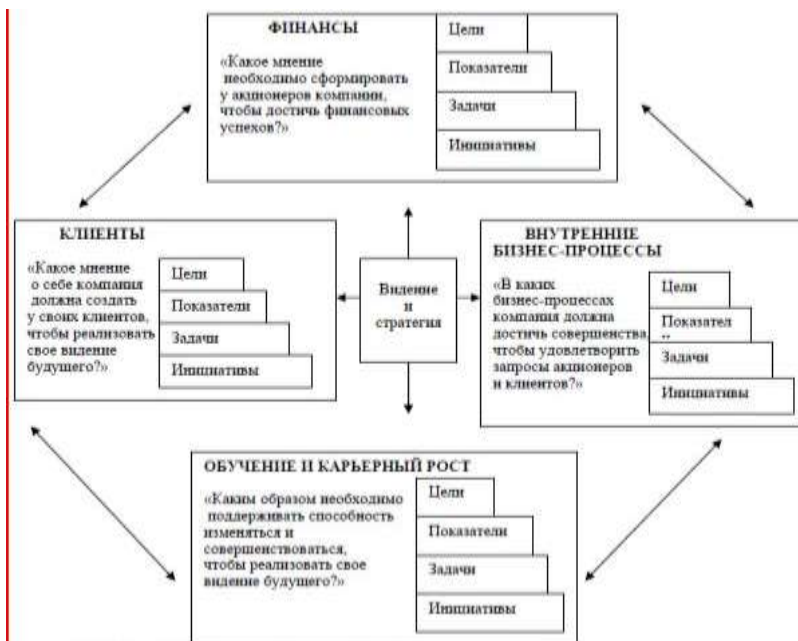


Рис. Сбалансированная система эффективности

Система сбалансированных показателей направлена на оценку деятельности предприятия и достижение стабильно высоких и устойчивых результатов по набору оптимально подобранных показателей. В основе лежат причинно-следственные связи между стратегическими целями, показателями, отражающими количественные параметры этих целей, и факторами получения планируемых результатов. При помощи ССП текущая деятельность предприятия корректируется с учетом его стратегии.

Задача системы состоит в переводе стратегии компании в комплексный набор оптимальных показателей ее деятельности, определяющий основные параметры системы измерения и управления.

Набор показателей задает основу для формирования стратегии компании и включает количественные характеристики для информирования сотрудников об основных факторах успеха вчера, сегодня, завтра. Одновременно высшее руководство направляет энергию, знания и умения сотрудников на решение задач долгосрочной перспективы.

На основе четырех перспектив, выделенных Д. Нортоном и Р.

Капланом, покажем варианты стратегических показателей деятельности предприятий металлургической отрасли, которая отличается исключительной многокомплектностью сырья, высокой топливно- и энергоемкостью процесса переработки.

Для этого сгруппируем стратегические цели в разрезе вышеуказанных перспектив, выделим стратегически важные аспекты деятельности компании (ООО «Соликамский опытно-металлургический завод») и в каждом из них установим подцели (табл.2)

Таблица 2

*Стратегические цели на 2014-2018 гг.
ООО «Соликамский опытно-металлургический завод»*

<i>Перспектива</i>	<i>Цели</i>
Финансы	1. Увеличить массу чистой прибыли в 3 раза. 2. Увеличить рентабельность продаж в 2 раза. 3. Увеличить чистые активы общества.
Клиенты	1. Увеличить объемы продаж протекторов в 3 раза. 2. Минимизировать число упущенных покупателей, увеличив ассортимент выпускаемых протекторов (для применения в разной среде). 3. Увеличить количество заключаемых контрактов в 2 раза. 4. Повысить качество обслуживания покупателей. 5. Увеличить прибыльность продаж протекторов на одного покупателя в 3 раза
Внутренние бизнес-процессы	1. Сократить выпуск бракованной продукции в 3 раза. 2. Снизить производственное энергопотребление за счет внедрения энергосберегающих технологий.
Персонал	1. Повысить профессиональный уровень производственных рабочих.
	2. Повысить производительность труда производственного персонала.
	3. Повысить качество менеджмента

Таким образом, в таблице представлены 13 стратегических целей, направленных на реализацию утвержденной в ООО «СОМЗ» стратегии по увеличению объемов продаж продукции (магниевого протектора) и снижению энергоемкости производства.

Следующим этапом при разработке системы сбалансированных показателей является определение целевых индикаторов и целевых показателей (см. таблицы 3-6).

В перспективе «Финансы» выделены показатели, рассчитываемые при проведении финансового анализа деятельности Предприятия. Величина этих показателей представляет особый

интерес для собственников бизнеса.

Таблица 3

Целевые индикаторы и показатели перспективы «Финансы» на 2014–2018гг. ООО «Соликамский опытно-металлургический завод»

Стратегические цели	Целевые индикаторы	Стратегические показатели
1. Увеличить массу чистой прибыли в 3 раза	1.1. Чистая прибыль	1.1.1. Чистая прибыль
2. Увеличить рентабельность реализованной продукции в 2 раза	2.1. Рентабельность реализованной продукции	2.1.1. Рентабельность реализованной продукции
3. Увеличить чистые активы Общества	3.1. Чистые активы	3.1.1. Чистые активы (абсолютная величина)
		3.1.2. Отношение чистых активов к уставному капиталу Общества

Все индикаторы в данной перспективе (три стратегические цели и три целевых индикатора – по одному на каждую цель), описываются при помощи финансовых показателей, которые рассчитываются при проведении финансового анализа на основе информации, представленной в бухгалтерской отчетности.

В перспективе «Клиенты» выделено четыре целевых индикатора – объем продаж протекторов, количество потенциальных и реальных покупателей, количество контрактов, качество менеджмента. Особое внимание представляет второй индикатор – «количество потенциальных и реальных покупателей». Он оценивается при помощи коэффициента удовлетворенности потенциальных покупателей и показывает насколько велик спрос на предлагаемую продукцию. Данный показатель может быть применен любым предприятием металлургической отрасли, если его стратегия связана с изменением объемов продаж определенного вида продукции.

Показатели, представленные в таблице 4, носят как финансовый, так и нефинансовый характер. Так, индикатор «качество менеджмента» определен с помощью финансового показателя «объем выручки» и нефинансового показателя «количество контрактов». Два противоречивых по характеру показателя направлены на достижение одного результата – увеличение объемов продаж магниевых протекторов и, как следствие, ведут к росту прибыли на данном сегменте рынка.

Таблица 4

Целевые индикаторы и показатели перспективы «Клиенты» на 2014–2018гг. ООО «Соликамский опытно-металлургический завод»

<i>Стратегические цели</i>	<i>Целевые индикаторы</i>	<i>Стратегические показатели</i>
1. Увеличить объемы продаж протекторов в 3 раза	1.1. Объем продаж протекторов	1.1.1. Объем проданных протекторов, тонн
		1.1.2. Выручка от продажи протекторов
2. Минимизировать число упущенных покупателей, увеличив ассортимент выпускаемых протекторов (для применения в разной среде)	2.1. Количество потенциальных и реальных покупателей	2.1.1. Коэффициент удовлетворенности потенциальных покупателей
3. Увеличить количество заключаемых контрактов в 2 раза	3.1. Количество контрактов	3.1.1. База активных клиентов по продаже протекторов
		3.1.2. Удельный вес контрактов на продажу протекторов, привлеченных в текущем году, в общей величине активных контрактов
4. Повысить качество обслуживания покупателей	4.1. Качество менеджмента	4.1.1. Количество активных контрактов по продаже протекторов, приходящихся на одного менеджера
		4.1.2. Объем выручки от продажи протекторов на одного менеджера

Третий ключевой элемент ССП, согласно Д. Нортону и Р. Каплану – внутренние бизнес-процессы. Каждое предприятие обладает уникальным набором процессов для создания стоимости для потребителей и достижения финансовых целей. Основоположники системы выделили общую модель создания стоимостной цепочки, которую организации могут использовать в качестве основы. Эта модель включает три основных бизнес-процесса – инновации, операции и послепродажное обслуживание.

Инновационный процесс на предприятиях металлургической отрасли заключается в:

- определении и изучении новых рынков, новых потребителей;
- разработке новых способов переработки металлов;
- разработке и развитии новой продукции.

Стратегическими показателями деятельности третьего

элемента системы для предприятий металлургической отрасли могут стать: себестоимость единицы изделия, качество выпускаемой продукции, материалоемкость продукции, трудоемкость продукции, эффективность производственного цикла, удельный вес бракованной продукции, инвестиции в производство, связанное с выпуском протекторов, энергоемкость производства одной тонны продукции и др.

Особую роль среди показателей, выделенных в рамках данной перспективы, представляют показатели, которые отражают специфику металлургического производства. Так, например, «удельный вес бракованной продукции в во всем объеме выпущенной продукции» является показателем качества произведенной продукции, а «энергоемкость» отражает количество потребленной электроэнергии для производства конкретного продукта.

Таблица 5

*Целевые индикаторы и показатели перспективы
«Внутренние бизнес-процессы» на 2014–2018гг.
ООО «Соликамский опытно-металлургический завод»*

<i>Стратегические цели</i>	<i>Целевые индикаторы</i>	<i>Стратегические показатели</i>
1. Сократить выпуск бракованных протекторов в 2 раза.	1.1. Уровень брака при производстве протекторов	1.1.1. Объем бракованных протекторов
		1.1.2. Удельный вес бракованных протекторов во всем объеме выпущенных протекторов
		1.1.3. Количество бракованных протекторов на одного производственного рабочего
2. Провести модернизацию основных фондов.	2.1. Инвестиции в производство, связанное с выпуском протекторов	2.1.1. Объем инвестиций
		2.1.2. Коэффициент обновления основных фондов
3. Снизить расходование электроэнергии при производстве протекторов	3.1. Энергоемкость одной тонны протекторов	3.1.1. Энергоемкость

В таблице 5 представлены 6 стратегических показателей деятельности ООО «СОМЗ» в рамках перспективы «Внутренние бизнес-процессы». Целевой индикатор «Инвестиции в производство, связанное с выпуском протекторов» характеризуют финансовые

показатели Общества. Грамотное инвестирование в основные производственные фонды поспособствует выполнению других индикаторов качества продукции – «уровень брака при производстве протекторов и анодов» и «энергоёмкость одной тонны протекторов», которые оказывают косвенное влияние на увеличение прибыли от продаж протекторов и анодов. А именно, снижение потребленной электроэнергии при производстве протекторов и выпущенной бракованной продукции будет способствовать повышению степени удовлетворенности клиентов, которая, в свою очередь, приведет к росту деловой репутации ООО «СОМЗ» на рынках сбыта магниевых протекторов. Совокупное влияние вышеуказанных финансовых и нефинансовых показателей приведет к появлению новых заказов на поставку протекторов.

Таблица 6

Целевые индикаторы и показатели перспективы «Персонал» на 2014–2018гг. ООО «Соликамский опытно-металлургический завод»

<i>Стратегические цели</i>	<i>Целевые индикаторы</i>	<i>Стратегические показатели</i>
1. Повысить профессиональный уровень производственных рабочих	1.1. Умения и квалификация производственного персонала	1.1.1. Затраты на обучение производственного персонала
		1.1.2. Удельный вес производственных рабочих, имеющих или получающих высшее техническое образование
		1.1.3. Удельный вес производственных рабочих, имеющих высший (шестой) разряд
2. Повысить производительность труда производственного персонала в год в 2 раза	2.1. Производительность труда производственного персонала в год	2.1.1. Производительность труда производственного персонала в год
3. Повысить качество менеджмента	3.1. Качество менеджмента	3.1.1. Уровень знаний менеджеров о продукции, производимой Обществом (экспертная оценка)

Оценку работы персонала в рамках системы сбалансированных показателей и выбранной Обществом стратегии развития предлагается оценивать с помощью таких показателей как производительность труда производственного персонала и уровень знаний менеджеров о продукции, производимой обществом. Последний является новым показателем, позволяющим оценить качество менеджмента на производственном предприятии. Кроме того,

в рамках перспективы «Персонал» знания и квалификация производственного персонала оцениваются при помощи таких показателей как:

- затраты на обучение;
- удельный вес производственных рабочих, получающих или имеющих высшее образование;
- удельный вес производственных рабочих, имеющих шестой разряд.

Согласно данным таблицы 6 перспективу «Персонал» в рамках выбранной ООО «СОМЗ» стратегии на 2014-2018гг. характеризуют только нефинансовые показатели.

Итак, в *перспективе «Финансы»* в металлургии внимание акцентируется на капитализации бизнеса, проценте продаж определенного продукта в общей выручке, уровне доходности на одного менеджера по продажам. *Клиентская составляющая* системы может быть выражена через такие показатели как доля рынка, степень удовлетворенности клиента, прибыльность клиента или сегмента рынка, скорость доставки. Стратегическими показателями *перспективы «внутренние бизнес-процессы»* в металлургической отрасли могут стать: себестоимость единицы изделия, качество выпускаемой продукции, материалоемкость продукции, трудоемкость продукции, эффективность производственного цикла, удельный вес бракованной продукции, коэффициент обновления основных фондов и др. Последняя составляющая ССП – *«Обучение и развитие персонала»* может быть определена с помощью уровня квалификации, стажа работы производственного персонала, доли затрат на обучение персонала в общем объеме затрат и др.

Внедрение системы сбалансированных показателей в целях осуществления стратегического управления позволяет визуализировать стратегию, а значит, сделать ее более понятной для менеджеров. Как инструмент реализации стратегии ССП предполагает определение стратегических показателей деятельности и осуществления контроля над ними. Предложенная в работе методика измерения и оценки стратегических показателей может быть применена на разных предприятиях металлургической отрасли, намеренных увеличить объем продаж и сократить энергоемкость продукции.

Список литературы

1. Ансофф И. Стратегическое управление. М.: 1989. [Электронный ресурс] // Центр гуманитарных технологий. URL: <http://gtmarket.ru/laboratory/basis/4155>
2. Миннцберг Г., Альстрэнд Б., Лэмпел Дж. Школы стратегий. Стратегическое сафари: экскурсия по дебрям стратегий менеджмента / под общ. ред. Ю. Каптуревского. СПб. : Питер., 2002.
3. Райсберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. Современный экономический словарь. 2-е изд. исправ. М.: ИНФРА-М, 1998.
4. Стратегический менеджмент / Под ред. Петрова А. Н. СПб.: Питер, 2005.

НА ПУТИ К ИНТЕГРИРОВАННОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Д.Д. Шешукова, студентка 4 курса специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

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

Пермский государственный национальный исследовательский университет, Пермь

В статье проанализированы современные тенденции нефинансовой отчетности, проблемы с которыми сталкиваются компании. В рамках статьи рассмотрены принципы и содержание интегрированной отчетности, в Концепции интегрированной отчетности.

Ключевые слова: нефинансовая отчетность, интегрированная отчетность, стандарты, принципы и содержание интегрированной отчетности.

В последние годы отчетность компаний подвергается кардинальным изменениям. На первый план выходит понятие устойчивого развития, ставшего доминантой XXI века, как принципиально важный момент стратегического планирования. **Устойчивое развитие** (business sustainability) - процесс управления компанией своими финансовыми, социальными и экологическими рисками, обязанностями и возможностями (рис.1).

Нестабильность и кризисы мировой экономики повысили требования инвесторов. Инвесторам и другим заинтересованным участникам (стейкхолдерам) необходимо показать способы создания долгосрочной стоимости компании, позволяющие бизнесу «жить» и сегодня, и завтра.

Уже сегодня традиционный годовой финансовый отчет не в состоянии продемонстрировать наиболее целостную и полную картину бизнеса на всех ее уровнях. Западные аналитики давно утверждают, что важным инструментом, способствующим росту качества процессов управления и повышению прозрачности деятельности компании, является нефинансовая отчетность [2]. Истоки нефинансовых отчетов лежат в 70-х годах XX века. Нефинансовые отчеты, представляют результат корпоративной социальной

ответственности компаний, по сути, являются производной от Международных стандартов финансовой отчетности (IAS, IFRS). МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности», вступивший в силу в 1975 году, рекомендовал включать в годовой финансовый отчет другую финансовую и нефинансовую информацию, не входящую в обязательный перечень.



Рис.1. Устойчивое развитие

Необходимость подготовки нефинансовой отчетности, доказывается и рядом событий прошлых лет:

- Экономический кризис 2008-2009 гг.;
- Взрыв нефтяной платформы в Мексиканском заливе в 2010 г.;
- Авария на АЭС «Фукусима-1» в Японии в 2011 г.;
- Введение обязательной экологической и социальной отчетности в ряде стран (Великобритании, Дании, Швеции, Франции, ЮАР и др.).

Эти события показали, что необходимо учитывать внешние факторы, влияющие на бизнес, раскрывать подходы к управлению рисками.

Новым форматом отчетности становится интегрированная отчетность – это глобальная эволюция корпоративной социальной отчетности, включающая в себя финансовую и нефинансовую

информацию, - все то, что в значительной степени влияет на стоимость бизнеса.

Согласно концептуальным основам составления интегрированной отчетности, подготовленным Международным комитетом по интегрированной отчетности (International Integrated Reporting Council (IIRC)), интегрированная отчетность - это краткая передача информации о том, как стратегия, управление, результаты и перспективы организации с учетом факторов внешней среды ведут к созданию стоимости в краткосрочной, среднесрочной и долгосрочной перспективе [4].

В настоящее время отсутствуют требования к форме и перечню раскрываемой информации в интегрированной отчетности, но IIRC выпустил к обсуждению документ «Интегрированная отчетность – ценности взаимодействия в XXI веке» (Discussion Paper «Towards Integrated Reporting – Communicating Value in the 21st Century»), где обозначены семь основных принципов и семь составляющих интегрированного отчета, а также небольшой перечень отчетов организаций-экспериментаторов.

Принципы составления интегрированной отчетности:

- **Стратегическая направленность** – интегрированный отчет должен обеспечивать понимание стратегии организации и того, как она соотносится со способностью организации создавать стоимость в краткосрочной, среднесрочной и долгосрочной перспективе и способностью организации использовать капиталы и результатами влияния на капиталы;

- **Взаимосвязь информации** - интегрированный отчет должен представлять комплексную «историю» создания стоимости, показывая взаимосвязь экономического, социального, экологического аспектов;

- **Адаптация к изменениям и учет интересов заинтересованных сторон** – интегрированный отчет должен обеспечивать понимание качества взаимоотношений организации и ключевых стейкхолдеров и того, как и в какой степени организация понимает, принимает и реагирует на их законные требования, интересы и ожидания;

- **Существенность**

- **Краткость**

- **Надежность и полнота** – интегрированный отчет должен включать все существенные вопросы, как позитивные, так и негативные, сбалансированным способом и без существенных ошибок

• **Постоянство и сравнимость** – информация в интегрированном отчете должна быть представлена на постоянной основе (с точки зрения постоянства во времени) и таким образом, чтобы обеспечить возможность сравнения с другими организациями в той степени, в которой это существенно для собственной истории создания стоимости этой организации.

Составляющие отчета:

1. **Краткое описание деятельности компании и внешней среды** – интегрированный отчет должен отвечать на вопрос: «Что делает организация и каковы условия, в которых она действует?». Интегрированный отчет идентифицирует миссию и видение организации в контексте: ее культуры, этики и ценностей; структуры собственности и операционной структуры; основных видов деятельности, рынков, продуктов и услуг; конкурентной среды и позиции на рынке; ключевых количественных показателей; значительных факторов, влияющих на внешнюю среду;

2. **Управление** – интегрированный отчет должен отвечать на вопрос: «Как структура управления организацией поддерживает ее способность создавать стоимость в краткосрочной, среднесрочной и долгосрочной перспективе?»;

3. **Описание бизнес-модели** – интегрированный отчет должен отвечать на вопрос: «Какова бизнес-модель организации, и какова ее степень «эластичности»?». Интегрированный отчет описывает бизнес-модель организации в части ключевых входящих ресурсов, осуществляемой бизнес-деятельности, получаемых ключевых исходящих продуктов и результатов в виде внутренних и внешних последствий ее деятельности с точки зрения различных капиталов;

4. **Риски и возможности** – интегрированный отчет должен отвечать на вопрос: «Каковы специфические возможности и риски, которые влияют на способность организации создавать стоимость в краткосрочной, среднесрочной и долгосрочной перспективе, и как организация справляется с ними?»;

5. **Стратегия компании и распределение ресурсов** – интегрированный отчет должен отвечать на вопрос: «Куда организация хочет прийти, и как она намеревается это сделать?»;

6. **Перспективы** – интегрированный отчет должен отвечать на вопрос: «Каковы вызовы и неопределенности, с которыми организация, вероятно, столкнется в процессе следования своей стратегии, и каковы потенциальные последствия ее бизнес-модели и будущих результатов?»;

7. **Результаты деятельности** – интегрированный отчет должен отвечать на вопрос: «В какой степени организация достигла своих стратегических целей, и каковы ее результаты?» [4].

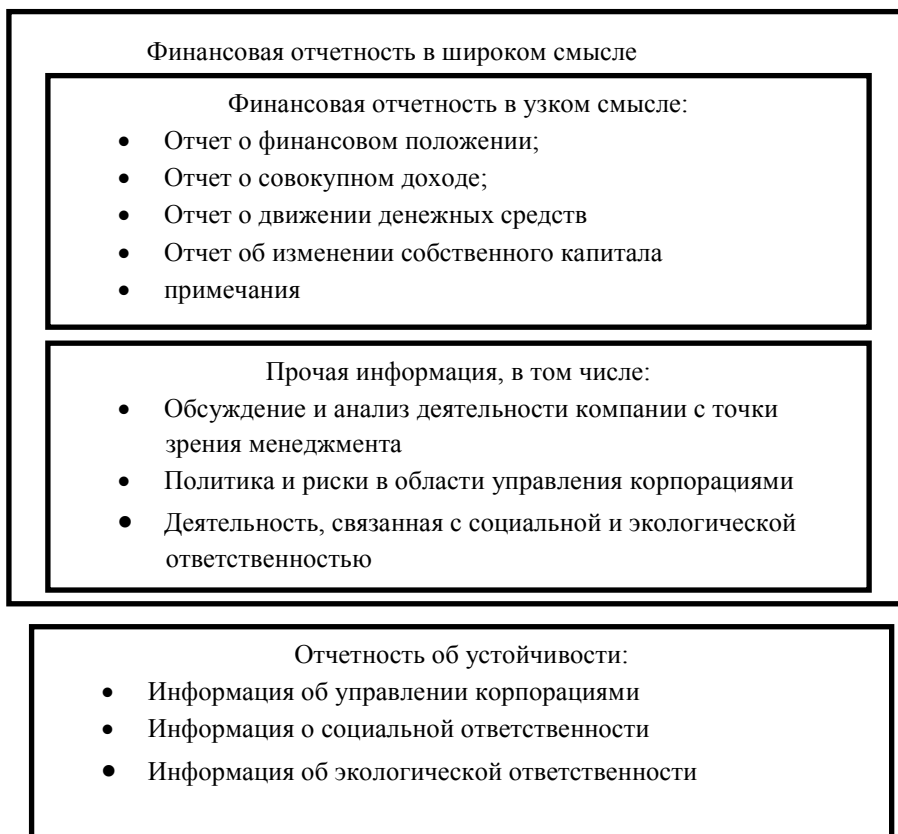


Рис. 2. Интегрированная отчетность

Данные структурные элементы являются взаимосвязанными и раскрываются в интегрированной отчетности способом, позволяющим отследить существующие взаимосвязи.

Содержание отчетности может меняться в зависимости от отрасли, в которой функционирует организация, потребностей стейкхолдеров, особенностей государственного регулирования, доходности, специфики рынка, на котором компания осуществляет свою деятельность, а также от наличия бренда, особенностей

продуктовой стратегии [1]. Однако, она должна содержать информацию о внешних факторах, влияющих на предприятие, ресурсах и взаимосвязях, используемых и влияющих на деятельность предприятия, а также относительно того, как предприятие использует имеющиеся ресурсы для создания стоимости.

Таким образом, интегрированная отчетность объединяет финансовые и нефинансовые показатели, стратегию, риск, возможности, текущую деятельность, и включает ключевые показатели результативности деятельности, а также показатели устойчивого развития.

На рис.2 представлен вариант того, что может включать в себя интегрированная отчетность [3].

Сочетание финансовых показателей с показателями устойчивого развития обусловлено тем, что, как отмечают представители аудиторской компании Deloitte: «в современных условиях хозяйствования для успешной компании недостаточно просто получать высокий уровень прибыли. Она должна осуществлять свою деятельность, таким образом, который соответствует этическим принципам и принципам социальной ответственности, т.е. минимизируя негативное воздействие на окружающую среду, учитывая интересы всех групп стейкхолдеров и положительно влияя на общество, а также на планету в целом» [6]. Сегодня корпоративная социальная ответственность де-факто является законом для бизнеса.

На сегодняшний момент ключевыми проблемами, с которыми сталкиваются компании при подготовке интегрированной отчетности, являются:

- отсутствие четко определенной формы, в связи с чем, возникает проблема определения границ раскрытия информации, ее достоверность и сопоставимость;
- идентификация информации, являющейся релевантной для компании и способной влиять на решения, принимаемые стейкхолдерами, а также идентификация ключевых показателей деятельности и ключевых индикаторов риска;
- обеспечение возможности учета интересов всех групп стейкхолдеров в одном отчете;
- информация, приводимая в интегрированной отчетности, должна охватывать все стороны деятельности предприятия. В связи с этим, ее подготовка является сложным процессом, требующим достаточно высокого уровня компетентности бухгалтера, в частности необходимо знание перспектив дальнейшего развития предприятия,

факторов риска, специфики операционной деятельности, социальных и экологических аспектов функционирования.

Проблемы формирования и содержания интегрированной отчетности являются дискуссионными и широко обсуждаются международными специалистами различных уровней.

Отметим, что в настоящее время национальные компании используют при составлении социальных корпоративных отчетов следующие стандарты:

- стандарт AccountAbility AA 1000;
- стандарт GRI;
- стандарт ISO 14000;
- стандарт ответственности SA 8000.

В настоящее время, часто используемыми являются два стандарта: «Директивы глобальной отчетности» (GRI) и «Ответственность 1000» (AccountAbility AA 1000, AA 1000).

Первый описывает, экономические, социальные и экологические достижения компании.

Второй, обеспечивает качественное ведение социального и этического бухгалтерского учета, ревизии и отчетности.

Российское бизнес-сообщество также не осталось в стороне от этого процесса: была создана Российская региональная сеть по интегрированной отчетности, которая призвана адаптировать требования IIRC в российскую учетную практику.

Отчетность, содержащая нефинансовую информацию, приобретает в России все большую популярность: 12,7% уже готовят интегрированную отчетность; 78,6% имеют базу для перехода. Компании принадлежат к ведущим отраслям российской экономики: нефте- и газодобывающие, финансовый и телекоммуникационный секторы, розничная торговля, металлургия. Первенство по корпоративной социальной отчетности принадлежит крупнейшим корпорациям. Как правило, в них приняты Социальные кодексы. В нашей стране на базе Российского союза промышленников и предпринимателей организована процедура заверения нефинансовой отчетности компаний [8].

В настоящее время интегрированные отчеты в России крупнейших компаний («Лукойл», «УралСиб», «Росатом», «Роснефть») представляют собой не «настоящий» интегрированный отчет, а лишь «эксперимент». Это связано с тем, что в России пока не сформирована методическая и нормативно-правовая база, регулирующая вопросы подготовки интегрированной отчетности. Со временем требования к подготовке интегрированной отчетности будут

признаны мировым сообществом, переведены в том числе на русский язык, будут подготовлены методические и нормативные материалы внутри страны. Работа в этом направлении в России уже ведется, и даже «экспериментальные» интегрированные отчеты — серьезный шаг для того, чтобы соответствовать международным требованиям и «шагать в ногу со временем».

Перспективой развития интегрированной отчетности является принятие Международного Стандарта по интегрированной отчетности, который разрабатывается IIRC при поддержке Международной федерации бухгалтеров (IFAC). Точные сроки сведения в единое целое финансовых и нефинансовых показателей пока не озвучены. IIRC планирует выработать стандарт интегрированной отчетности обязательным для компаний к 2020 году, можно сделать вывод, что процесс разработки системообразующего документа займет от трех до пяти лет [7].

Введение нефинансовой (социальной) отчетности в практику хозяйствующих субъектов будет распространяться и на средний бизнес, о чем свидетельствует мировой опыт.

Наиболее актуальной, тенденцией развития интегрированной отчетности в настоящее время является ее стандартизация и унификация.

Наиболее актуальной задачей для национальной системы учета на ближайшие 3-5 лет станет качественная проработка МСФО и международных стандартов, затрагивающих социально-экологические показатели. А это означает, что российские компании будут овладевать и вырабатывать методы формирования интегрированной отчетности, повышать качество учетной системы.

Список литературы

1. Коротецкий И. Что такое интегрированная отчетность. URL: <http://www.buhgalteria.ru/article/n52953>.
2. Малышева Д. Интегрированный годовой отчет: переход к устойчивому развитию. URL: <http://yellowdog.ru/blog/i/367>
3. Соловьева О.В. Тенденции развития корпоративной отчетности: интегрированная отчетность // Международный бухгалтерский учет, 2013. - №35.
4. The International <IR> Framework
5. Conceptual Framework for Financial Reporting Standards, PartA. 2011, IFRS Foundation
6. Integrated Reporting: a Better View? / Deloitte. Global Sustainability and Climate Change Services. URL:

http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Global/Local%20Assets/Documents/Sustainability%20and%20Climate%20Change/dt%20Deloitte_Integrated_Reporting_a_better_view_Sep_2011.2.pdf.

7. Consultation Draft of the International Integrated Reporting Framework. URL: <http://www.theiirc.org/wp-content/uploads/Consultation-Draft/Cjnsultation-Draft-of-the-InternationalIRFramework.pdf>.

8. Наквасин С.Ю. Новый тренд – Интегрированная отчетность: нацеленность на запросы целевой аудитории, взгляд в будущее и повышение стоимости компании URL: http://www.raexpert.kz/files/events/ar_2014/Presentation_Nakvasin.pdf.

СОДЕРЖАНИЕ

І. ЭКОНОМИЧЕСКИЙ АНАЛИЗ, ФИНАНСЫ И КОММЕРЧЕСКИЙ РАСЧЕТ В РЫНОЧНОЙ ЭКОНОМИКЕ

1. Жажин М.А., Савина О.Н. Оценка результативности инновационно-ориентированных налоговых льгот	3
2. Закшевская А.С., Бороненкова С.А. Методологические аспекты анализа деловой активности и рейтинга хозяйствующего субъекта	8
3. Курлыкина А.В., Шешукова Т.Г. Развитие системы категоризации гостиниц	15
4. Мухина Е.Р. Теоретические аспекты контроллинга как подсистемы управления предприятием	23
5. Рыбалко О.А. Экспортная деятельность в системе управленческого учета	40
6. Седегова Ю.Г., Шешукова Т.Г. Механизмы совершенствования системы профессиональных пенсий в России ...	47
7. Собянин А.С., Разуваева К.В. Нормативное регулирование и направления анализа реэкспортных и реимпортных операций	55
8. Тупицына М.К. Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости на предприятиях нефтеперерабатывающей и нефтехимической отрасли	63

ІІ. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И ОТЧЕТНОСТЬ, АУДИТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ В РЫНОЧНОЙ ЭКОНОМИКЕ

1. Быстрых Е.С., Разуваева К.В. Развитие положений по применению для бухгалтеров подхода оценки риска в области противодействия доходов, полученных преступным путем в Российской Федерации	70
2. Врагова М.В., Шитова Т.Ф. Расчет зарплаты с помощью современных информационных технологий	76
3. Девяткова А.А., Нелюбина В.С. Учетная политика как комплексный инструмент решения задач организации	80
4. Донскова А.В., Разуваева К.В. Развитие контрольных направлений в области противодействия легализации доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма	88

5. Дроздова А.И., Нечеухина Н.С. Особенности ведения бухгалтерского учета в бюджетных организациях на примере УФМС России по Свердловской области	97
6. Заякина К.А., Нелюбина В.С. К вопросу о проведении аудита готовой продукции и ее реализации	107
7. Новикова А.А., Нечеухина Н.С. Совершенствование учета заработной платы и связанных с ней отчислений	115
8. Овчинникова Е.В., Шитова Т.Ф. Составление электронной отчётности с помощью системы электронного документооборота сбис++	121
9. Петров А.А., Пашенко Т.В. Развитие внутреннего аудита основных средств в производственной организации	126
10. Пинская М.Р., Савина О.Н., Савина Е.О. Спорные вопросы учета налога на добавленную стоимость по перечисленным авансам в строительной отрасли условиях действующего налогового законодательства	133
11. Посохина А.В. Отдельные вопросы сравнения последующих методов финансового контроля – аудита и налогового контроля	139
12. Соколова А.А., Котова К.Ю. Система сбалансированных показателей как информационная основа стратегического управления на предприятии	149
13. Шешукова Д.Д., Мурашова Ю.Г. На пути к интегрированной отчетности	162