



Государственная организация высшего профессионального образования
**«ДОНЕЦКИЙ НАЦИОНАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ
ЭКОНОМИКИ И ТОРГОВЛИ
имени Михаила Туган-Барановского»**
Кафедра бухгалтерского учета

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования
**«РОССИЙСКИЙ ЭКОНОМИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ
имени Г.В. Плеханова»**
Кафедра финансового контроля, анализа и аудита



Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования
«СЕВЕРО-КАВКАЗСКАЯ ГОСУДАРСТВЕННАЯ АКАДЕМИЯ»
Кафедра бухгалтерского учета

«ТЕОРИЯ И ПРАКТИКА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В УСЛОВИЯХ ИНТЕГРАЦИИ: СОСТОЯНИЕ, ПРОБЛЕМЫ И ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ»

СБОРНИК НАУЧНЫХ ТРУДОВ

**ПО РЕЗУЛЬТАТАМ V МЕЖДУНАРОДНОЙ НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКОЙ
ИНТЕРНЕТ-КОНФЕРЕНЦИИ ПРЕПОДАВАТЕЛЕЙ И АСПИРАНТОВ**

28 декабря 2019 г.

***Посвящается 100-летию Университета и кафедры
Бухгалтерского учёта***



г. Донецк – 2019

ББК 65.052.2-28я431

Т 33

УДК 657:005.52(082)

Т33 Теория и практика бухгалтерского учета в условиях интеграции: состояние, проблемы и перспективы развития: Сборник научных трудов по результатам V Междунар. научн.-практ. интернет-конф. преподав. и аспирантов, 28 декабря 2019 г., г. Донецк / ГО ВПО «Донец. нац. ун-т экономики и торговли им. М.Туган-Барановского»; ФГБОУ ВО «Российский эконом. ун-т им. Г.В. Плеханова»; ФГБОУ ВО «Северо-Кавказская гос. академия». – Донецк; Москва; Черкесск: 2019. – 245 с.

За точность изложенного материала и достоверность использованных фактов ответственность несут авторы.

Рукописи не рецензируются.

Редакционная коллегия:

Дрожжина С.В. – д. философ.н., профессор,
Азарян Е.М. – д.э.н., профессор,
Омельянович Л.А. – д.э.н., профессор,
Рассулова Н.В. – к.э.н., профессор,
Петренко С.Н. – д.э.н., профессор,
Чацкис Е.Д. – к.э.н., профессор,
Лукашова И.А. – к.э.н., доцент,
Максютенко И.С. – к.э.н., доцент,
Секирина Н.В. – к.э.н., доцент.

В сборнике представлены результаты научных исследований ученых по следующим тематическим направлениям: «Современный бухгалтерский учет: тенденции развития, проблемы и перспективы», «Направления развития управленческого учета и контроллинга в условиях экономических трансформаций», «Актуальные вопросы формирования эффективной системы контроля в управлении предприятием», «Современные подходы к формированию инструментария для выявления и предупреждения мошенничества в бухгалтерском учете», «Актуальные направления модернизации бухгалтерского учета».

Сборник предназначен для научных и практических работников, занимающихся проблемами развития учета и контроля, а также будет полезен аспирантам, соискателям, студентам и молодым ученым.

УДК 657:005.52(082)

ББК 65.052.2-28я431

Адрес ГО ВПО «Донецкий национальный университет экономики и торговли имени Михаила Туган-Барановского»:
83050, г. Донецк, ул. Щорса, 31.

Адрес ФГБОУ ВО «Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова»:
117997, РФ, г. Москва, Стремянный переулок, д. 36.

Адрес ФГБОУ ВО «Северо-кавказская государственная академия»:
369000, РФ, Карачаево-Черкесская республика, г. Черкесск, ул. Ставропольская, 36.

© Коллектив авторов, 2019

© ГО ВПО «Донецкий национальный университет экономики и торговли имени Михаила Туган-Барановского», 2019

© ФГБОУ ВО «Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова», 2019

© ФГБОУ ВО «Северо-кавказская государственная академия», 2019

СЕКЦИЯ 1.

СОВРЕМЕННЫЙ БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ: ТЕНДЕНЦИИ РАЗВИТИЯ, ПРОБЛЕМЫ И ПЕРСПЕКТИВЫ



Бессарабов В.О., к.э.н., доцент

ГО ВПО «Донецкий национальный университет экономики и торговли имени Михаила Туган-Барановского»

г. Донецк, ДНР

СОЦИАЛЬНАЯ ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ОБЩЕСТВЕННОЙ ОРГАНИЗАЦИИ: ОСОБЕННОСТИ УЧЁТНОЙ ПОЛИТИКИ

Введение. На содержание и структуру представленной в финансовой и социальной отчетности информации, которая способна удовлетворить информационные потребности заинтересованных сторон, влияет не только качество принятых организационно-распорядительных документов, а и качество принятой учетной политики в разрезе социально ответственной деятельности.

Вопросы формирования учетной политики и идентификации ее составляющих исследуют в своих работах такие ученые как Барановская Т., Жук В., Пушкарь М., Савченко В., Саловская Л., Щерба М. и другие [1-3].

Авторы раскрывают суть понятия «учетная политика», формулируют ее основную цель, описывают составные части учетной политики. Однако сам процесс определения составляющих аспектов учетной политики, предоставленный в трудах этих ученых, существенно отличается, что объясняется различием проблематики и направлений их исследования.

Большое количество ученых в своих исследованиях систематизируют общие теоретических положений относительно составляющих элементов (ключевых аспектов) учетной политики предприятия, не опираясь на деятельность конкретного предприятия или отрасль в целом.

Отдельно отметим, что изучению учетной политики в части социально ответственной деятельности внимания в научной литературе практически не уделено.

Вышесказанное позволяет сформулировать цель работы, которая заключается в исследовании составляющих учетной политики в разрезе социально ответственной деятельности на примере общественной организации «Фонд поддержки развития образования» (г. Донецк), а также определении первоочередных задач по построению социально ориентированного учета и отчетности.

Основная часть. По структуре учетная политика общественной организации «Фонд поддержки развития образования» в части социальной ответственности, имеет три составляющие, которые представлены на рис. 1.

Организационная составляющая учетной политики включает определение ответственного лица за ведение социально ориентированного учета (в указанной организации – за ведение бухгалтерского учета) и осуществление контроля социальной деятельности в общественной организации. Однако стоит отметить,

что не всегда целесообразно создавать новое рабочее место. Поэтому при выборе оптимального варианта необходимо учитывать направления социально ответственной деятельности, а также объем соответствующих затрат. На основании этого глава общественной организации должен принять решение о целесообразности или нецелесообразности введения нового рабочего места.

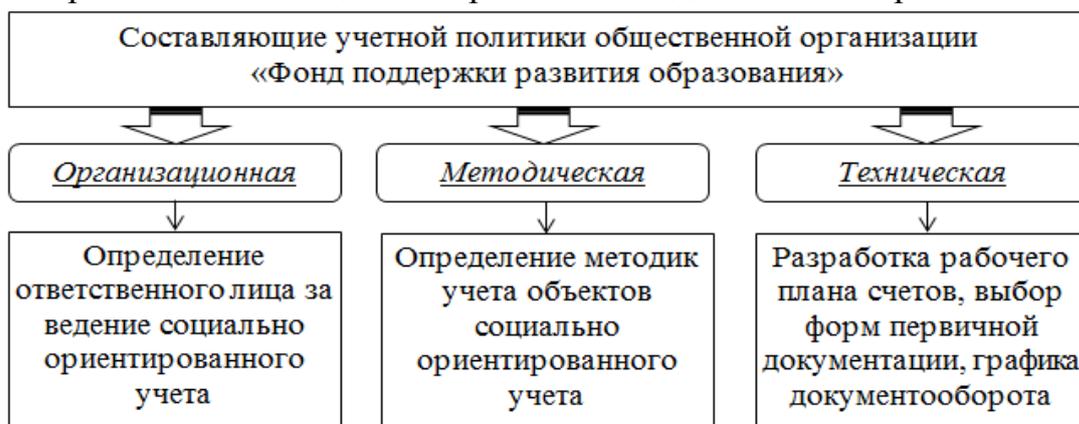


Рис. 1. Составляющие учетной политики общественной организации «Фонд поддержки развития образования» в разрезе социальной ответственности

Техническая составляющая учетной политики общественной организации «Фонд поддержки развития образования», предусматривает разработку рабочего плана счетов, выбор форм первичной документации, разработку графика документооборота.

Методическая составляющая регламентирует непосредственно отражение социально ответственных операций общественной организации на счетах бухгалтерского учета. Данная составляющая является наиболее важной для ведения социально ориентированного учета и составления социальной отчетности, поскольку, как правило, элементы учетной политики не освещают в должной мере вопросы, касающиеся социально ответственной деятельности.

Выводы. исследование составляющих учетной политики в разрезе социально ответственной деятельности на примере общественной организации «Фонд поддержки развития образования» (г. Донецк), позволило прийти к выводу, что первоочередными задачами по построению социально ориентированного учета и отчетности являются:

- разработка Положения о социальной ответственности в общественной организации «Фонд поддержки развития образования»;
- формирование структуры и содержания социальной отчетности общественной организации «Фонд поддержки развития образования»;
- разработка методик социально ориентированного учета и отчетности.

Литература:

1. Пушкарь М. С., Щирба М. Т. Теория и практика формирования учетной политики: [Монография]. Тернополь: Карт-бланш, 2010. – 260 с.
2. Бутынец Ф.Ф. Организация бухгалтерского учета. Житомир ЧП «Рута», 2002. – 592 с.
4. Лузан Ю.Я., Гаврилюк В.М., Жук В.М. Учетная политика предприятия. К., 2007. – 326 с.

СУЩНОСТЬ КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ОТЧЕТНОСТИ В ЗАВИСИМОСТИ ОТ ТИПА ПРИОБРЕТЕННЫХ КОМПАНИЙ

Введение. В современных рыночных отношениях между странами особое внимание уделяется группам взаимосвязанных компаний, которые выходят на международный рынок с целью привлечения новых инвесторов. Чтобы предоставить необходимую информацию заинтересованным лицам о финансовом положении корпораций и крупных компаний составляют консолидированную отчетность. Данная тема актуальна, поскольку на сегодняшний день многие группы крупных компаний работают с иностранными инвесторами, и чтобы облегчить доступ к информации корпораций, необходимо обобщать данные в консолидированную финансовую отчетность.

Основная часть. В соответствии с МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность», консолидированная финансовая отчетность представляет собой финансовую отчетность группы, в которой активы, обязательства, собственный капитал, доход, расходы и денежные потоки материнской организации и ее дочерних организаций показаны в качестве единого субъекта экономической деятельности. Консолидированную отчетность составляет материнская компания, т.е. предприятие, контролирующее другие компании группы [1].

Перед тем, как начать консолидацию необходимо определить перечень организаций, у которых показатели будут суммироваться при составлении данного отчета. Периметр консолидации устанавливается, принимая во внимание критерии наличия контроля над компаниями, входящими в группу. [2] Поскольку основное требование МСФО заключается в том, что в случае контроля предприятия материнской компанией, она обязана его консолидировать, в противном случае – представляет его как инвестицию [1].

Кроме того, немаловажное значение при составлении консолидированной отчетности имеет тип приобретенной компании (рис. 1).

Дочерние компании. МСФО (IFRS) 10 дает следующее определение контролю – полномочия организации над объектом инвестиции, которое дает право влиять на сумму притока от данной инвестиции [1]. Если материнская организация прямо (опосредованно) владеет более половины прав голоса дочернего предприятия, то в этом случае контроль имеет место. Таким образом, можно сказать, что одна компания в лице материнской контролирует другую (дочернюю) компанию, когда участие составляет от 50 до 100 % [2].

Консолидация дочерних компаний происходит с помощью метода полной консолидации – постатейное объединение активов, обязательств, капитала, доход и расходов дочерней и материнской компаний, при этом взаимоисключается балансовая стоимость инвестиции материнской фирмы против капитала дочернего предприятия; а также исключаются внутригрупповые

активы и обязательства, капитал, доход, расходы и потоки денежных средств, связанные с операциями между предприятиями группы, внутригрупповые операции [4].

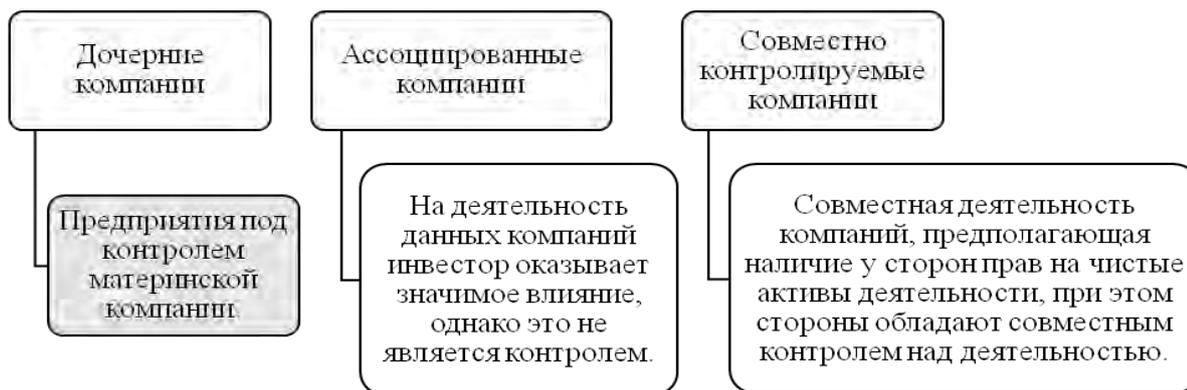


Рис. 1. Типы объединений по способу включения в консолидированную отчетность

Ассоциированные компании. Такое влияние дает возможность одной компании принимать участие в утверждении решений по финансовой и операционной политике фирмы, но не дает права контролировать такую политику. Факт существенного влияния со стороны инвестора главным образом обосновывается одним или несколькими из следующих способов:

- представительство в совете директоров или аналогичном органе управления объекта инвестиций;
- участие в процессе выработки финансовой и производственной политики;
- крупные операции между инвестором и объектом инвестиций;
- обмен управленческим персоналом;
- предоставление важной технической информации [2].

Если предприятие прямо или опосредованно через другие компании владеет 20-50% голосующих акций объекта инвестиций, то такая компания обладает существенным влиянием. Для таких компаний принято использовать метод долевого участия, поскольку компания-инвестор имеет существенное влияние на финансовую и операционную политику ассоциированной компании, но при этом не обладает контролем над ней. Долевой метод заключается в том, что в консолидированной финансовой отчетности инвестора инвестиции отражаются по стоимости их приобретения с корректировкой на долю инвестора в прибыли, полученной ассоциированной компанией после приобретения [3].

Совместно контролируемая компания. Такой тип предприятий осуществляет контроль совместной компании, принимает обязательства, несет расходы и получает прибыль. От своего имени она имеет возможность заключать договора и получать финансирование в пользу деятельности совместной компании [2].

Отдельное предприятие работает, как и остальные, однако договорное соглашение между участниками совместной деятельности определяет совместный контроль над экономической деятельностью данного предприятия. В свою очередь, совместный контроль определяется как контроль, который в соответствии с договором разделяется между сторонами. Также следует отметить, что совместный контроль имеет место при принятии решений,

которые касаются важной деятельности, требующих общего согласия сторон, осуществляющих совместный контроль. Такого рода компании создаются при использовании интересов разных сторон [3].

Основные отличия данных компаний сгруппированы на рисунке 2.

Дочерняя компания	<ul style="list-style-type: none">• Количественная доля участия - более 50%.• Уровень влияния - наличие контроля.• Метод консолидации - метод полной консолидации.
Ассоциированная компания	<ul style="list-style-type: none">• Количественная доля участия - 20-50%.• Уровень влияния - существенное влияние (нет контроля).• Метод консолидации - метод долевого участия.
Совместно контролируемая компания	<ul style="list-style-type: none">• Количественная доля участия - равные доли участия.• Уровень влияния - равноправный контроль (на основании договора о совместной деятельности).• Метод консолидации - метод долевого участия.

Рис. 2. Основные отличия типов компаний в консолидированной отчетности

Выводы. Консолидированная финансовая отчетность в наше время фигурирует в качестве механизма составления управленческой отчетности российских компаний разных целевых сегментов, средних и крупных компаний. Метод консолидации, который применяется, основан на степени влияния материнской компании: для дочерних фирм используется метод полной консолидации; ассоциированные и совместные предприятия применяют метод долевого участия.

Литература:

1. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность» от 28.12.2015 N 217н (ред. от 27.06.2016)
2. Титова С.Н. Составляем консолидированную отчетность в формате МСФО // Финансовый топ-менеджер. 2014 – №1
3. Удилова Н.П. Формирование консолидированной финансовой отчетности организации // Вестник молодежной науки. 2016
4. Отчетность по МСФО. Дочернее предприятие [Электронный ресурс] / <https://www.audit-it.ru/ifrs/terms/items/subsidiary>

*Богданова Ж.А., к.э.н., доцент
Максимова М.А., студентка 2 курса магистратуры
Института экономики и управления
ФГАОУ ВО «Крымский федеральный университет имени В.И. Вернадского»,
Россия, Республика Крым, г. Симферополь*

ЭКСПРЕСС-ДИАГНОСТИКА КОРПОРАТИВНОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ, КАК ВАЖНАЯ СОСТАВЛЯЮЩАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ

Введение. Для того, чтобы предприятие могло конкурировать в критических условиях на рынке, необходимо проводить специфический вид экономического анализа – экспресс диагностика отчетности. Данный вид позволяет целиком оценить финансовое состояние и эффективность функционирования предприятия, выявить основные недочеты и предложить рациональные предложения по улучшению положения предприятия.

Основная часть. Экспресс-диагностика финансовой отчетности - это финансовый анализ, для которого достаточно обычных баланса и отчета о финансовых результатах. Несмотря на кажущуюся ограниченность исходных данных, по ним можно сделать выводы о структуре баланса, финансовой устойчивости и платежеспособности компании, о наличии или отсутствии свободных денежных средств, политике управления денежными потоками и таким образом – о кредитоспособности и стадии инвестиционного цикла.

Корпоративная отчетность — это комплексная синтезированная отчетность, которая аккумулирует и раскрывает всю информацию о финансово-хозяйственном положении организации на данное время, а также на перспективу, позволяющая вести диалог с заинтересованными сторонами и укрепить их доверие. Поскольку в нашей стране данный вид отчетности появился недавно, российские корпорации пользуются зарубежной практикой. Существует 2 вида корпоративной отчетности: финансовая и нефинансовая. Финансовая отчетность является частью корпоративной отчетности и она необходима для инвесторов и акционеров, чтобы они могли видеть полную информацию о деятельности предприятия. Нефинансовая отчетность – предоставление информации об успешном управлении предприятия.

Корпоративная финансовая отчетность, как самостоятельное явление, получило свое развитие в РФ с постепенным переходом к стандартам МСФО и их исполнению в том или ином виде в различных отраслях экономики. В настоящий период времени экспресс-диагностика корпоративной финансовой отчетности является главным методом управления внутренними финансовыми потоками предприятия, который позволяет определить основные проблемы в результате совершения коммерческой деятельности при анализе отчетности. Основной целью данного анализа является обнаружение значений основных показателей деятельности, их трактовка и последующее наблюдение за динамикой их изменения.

Формально отчетность несущественно отличается от российской бухгалтерской отчетности. Основные различия в составе форм отчетности представлены в таблице 1.

Таблица 1

Состав корпоративной финансовой отчетности по МСФО и российскому законодательству

Российское законодательство	МСФО
Бухгалтерский баланс	Отчет о финансовом положении
Отчет о финансовых результатах	Отчет о совокупном доходе (отчет о прибылях и убытках), отчет о прочем совокупном доходе
Отчет об изменениях капитала	Отчет о движении капитала
Отчет о движении денежных средств	Отчет о движении денежных средств
Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках	Учетная политика и пояснительная записка
Аудиторское заключение, подтверждающее достоверность бухгалтерской отчетности, если она подлежит обязательному аудиту	

Существует структура экспресс-диагностики, которая включает в себя три основных этапа (таблица 2).

Таблица 2

Структура экспресс-диагностики корпоративной финансовой отчетности

Название этапа	Сущность этапа
Правильность и полнота отчётности	Суть первого этапа состоит в том, чтобы проверить правильность и полноту корпоративной финансовой отчетности организации, показатели которой демонстрируют сущность и качество принимаемых управленческих и финансовых решений.
Изучение пояснительной записки, прилагаемой к финансовому отчету	На втором этапе происходит детальное изучение пояснительной записки, которая прилагается к финансовому отчету, для того чтобы полностью раскрыть информацию деятельности предприятия.
Основа экспресс-анализа	Третий этап характеризуется расчетом и оценкой динамики аналитических коэффициентов. Данные коэффициенты необходимы для того, чтобы показать финансовое положение предприятия.

Для экспресс-диагностики корпоративной финансовой отчетности применяются различные методы, однако предпочтителен вертикальный и горизонтальный анализ корпоративной финансовой отчетности. Горизонтальный анализ сравнивает финансовые данные отчетности текущего с предыдущим периодом. Этот метод состоит из построения аналитических таблиц, дополненных показателями отчетности с расчетом абсолютных и относительных отклонений. А вертикальный анализ разрешает оценить удельный вес каждой статьи в конечном итоге, а также установить структуру анализируемых средств и их источников дополнения, оценить изменения, произошедшие в них.

Не менее важным является этап, на котором необходимо сделать выводы о результатах анализа, который обобщает анализ с учетом поставленной перед ним цели и пришел к выводу, что в нем содержится более подробный анализ

финансовых операций предприятия. Тем не менее краткосрочные цели предприятия могут быть существенно скорректированы в зависимости от запросов экономического развития, то есть экспресс-анализ должен быть наполнен новым контентом, чтобы получить точную оценку и последующие корректирующие действия рабочих финансовых служб.

При осуществлении экспресс-диагностики корпоративной финансовой отчетности в условиях кризиса следует придать значение особенности развития экономики и не делать быстрых выводов. Стоит подчеркнуть, что убытки или просроченная кредиторская задолженность в нескольких отчетных периодах говорят о неблагоприятном развитии бизнеса предприятия. Однако просроченная дебиторская задолженность в текущем отчетном периоде может указывать на незначительные трудности с контрагентами и в какой-то степени не оказывать существенного негативного влияния на деятельность предприятия. Ее присутствие в течение длительного периода времени означает утраченную выгоду для предприятия, а также увеличение долгов может привести к ухудшению финансовой ситуации и проблемам с кредиторами. При этом корпоративная финансовая отчетность – это состояние предприятия лишь на конкретную дату. Таким образом, на следующий день платежеспособность может поменяться.

Выводы. Таким образом, описанная экспресс-диагностика корпоративной финансовой отчетности позволит провести тщательный и полный анализ деятельности предприятия, финансовой устойчивости предприятия, что играет ключевую роль в определении ее финансового состояния и дальнейших тенденций развития. Финансовое управление можно считать эффективным только при наличии достоверной информации обо всех процессах, происходящих на предприятии, данным источником является отчетность предприятия за определенный период времени. Именно грамотная и своевременная диагностика корпоративной финансовой отчетности поможет миновать негативных последствий в работе хозяйствующего субъекта, а также выбрать более обоснованную и эффективную стратегию его развития.

Литература:

1. Ефимова О. В. Финансовый анализ: современный инструментарий для принятия экономических решений: учебник / О. В. Ефимова. — М.: Омега-Л — 2014. — 348 с.
2. «Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н) [Электронный ресурс] / Консультант Плюс. Режим доступа: <http://www.consultant.ru>
3. Приказ Минфина РФ от 6 июля 1999 г. N 43н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99" [Электронный ресурс] / Система ГАРАНТ. URL: <http://base.garant.ru/>
4. Шохин Е.И. Корпоративные финансы: учебник / коллектив авторов; под ред. Е.И. Шохина. — 2-е изд., стер. — Москва: КНОРУС, 2018. — 318 с.

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ В НАПРАВЛЕНИИ ГАРМОНИЗАЦИИ С МСФО

Введение. Гармонизации отечественного учета и отчетности с международными правилами требует введения единых международных стандартов, что позволит устранить экономические противоречия, активизировать приток иностранных инвестиций, выходить на мировые рынки капитала и прочее. Это требует обеспечения законодательных и организационных предпосылок, так как существует несогласованность по вопросам разработки и внедрения правил МСФО. Поэтому исследования гармонизации отчетности по международным стандартам и обоснование направлений ее развития требует активизации.

Вопросы гармонизации национальных стандартов бухгалтерского учета и финансовой отчетности с международными является предметом исследований известных ученых-экономистов: Н.Т. Белухи, Ф.Ф. Бутынца, С.Ф. Голова, В. Пархоменко, О.И. Кольвах, В.Ю. Копытина, К.И. Попова, И.И. Санниковой и других. Однако отдельные теоретические, методические, организационные, практические, нормативно-правовые и другие аспекты гармонизации отечественной финансовой отчетности с международными стандартами в современных условиях развития национальной экономики требуют дальнейшего исследования.

Целью статьи является исследование направлений совершенствования отечественной финансовой отчетности в контексте гармонизации с МСФО.

Основная часть. Глобализация мировых экономических процессов и значительные структурные сдвиги направлений экономической деятельности изменили взгляды на финансовую отчетность, предоставляя другие ориентиры социально-экономическим процессам общества в условиях устойчивого развития. Определение конкурентных преимуществ компании требует включения в финансовую отчетность нефинансовой информации, которая характеризует ее перспективы, реальные пределы бизнеса, его сетевые связи, стоимость интеллектуального капитала и др.

Современные экономические исследования состояния бухгалтерского учета свидетельствуют о формировании соответствующей экономической информации под влиянием налогового законодательства с использованием его отдельных элементов, например, налогового метода начисления амортизации, определения расходов на ремонт основных средств, формирование производственных расходов, определение разницы между налогом на прибыль в налоговом и бухгалтерском учете и т.д. [5].

Финансовая отчетность предназначена для потребностей широкого круга внешних пользователей и поэтому требует новых подходов к принципам формирования отдельных форм отчетности. В отличие от методов и принципов

формирования бухгалтерской отчетности, которые применялись согласно МСФО, в основу которой было положено отдельное предприятие, современный подход к финансовой отчетности лежит в плоскости информационного поля, связанного с вложением капитала его владельцем для получения экономических выгод в будущем. Структура финансовой отчетности меняется в зависимости от потребностей доминирующих пользователей и под влиянием социально-экономической среды функционирования бизнеса.

По своей экономической сути бухгалтерская отчетность традиционно основывается на концепции соответствия требованиям национального финансового законодательства, а финансовая отчетность - на концепции рискованного (венчурного) финансового капитала (номинального и реального).

Глобализация рыночной среды, появление транснациональных компаний, развитие международного фондового рынка и другие современные рыночные преобразования мирового хозяйства способствуют динамичному развитию финансовой отчетности в целом и отдельных элементов отчетности, их определению, признанию, оценке, что нашло свое проявление в международных стандартах финансовой отчетности. Национальная система бухгалтерского учета часто не удовлетворяет критериям финансовой отчетности, поскольку направлена на удовлетворение потребностей прежде всего фискальной и других видов отчетности, принципы которых отличаются от принципов и правил финансовой отчетности и имеют фактологический характер, в то время как финансовая отчетность должна иметь прогнозный характер, что не присуще бухгалтерскому учету.

Приоритет юридической формы признания имущественных прав над экономическим содержанием контролируемых ресурсов в сфере хозяйствования в действующем законодательстве ограничивает действие принципа финансовой отчетности - превалирование сущности над формой [1], который отдает предпочтение экономическому содержанию хозяйственной операции для ее отражения в финансовой отчетности, а также существенно сужает определение и признание основных категорий финансовой отчетности: «ресурсы» и «капитал» по сравнению с определениями по МСФО.

Международная практика финансовой отчетности за основу принимает ресурсы, которые по своей экономической природе являются более широким понятием, чем имущество, поскольку они не только принадлежат участнику бизнеса, но и контролируются им. Контролируемый актив участником бизнеса признается независимо от юридической его формы. Отличие между категориями «капитал» и «предприятие» основывается на различиях категорий «ресурсы» и «имущество». Юридическая концепция предприятия как имущественного комплекса признает приоритетным ведение определенного дела, тогда как экономическая концепция ресурсов, контролируемых предприятием, признает их способность в будущем приносить экономические выгоды, то есть потенциально генерировать денежные средства и их эквиваленты. В условиях рыночной экономики вложение капитала в бизнес проводят с целью получения экономических выгод. Именно эта целевая функция является сущностью деловой активности вложенного капитала, назначение которой состоит в росте

(увеличении) финансового капитала, и которая обобщается в Концепции капитала и сохранении капитала [2, с. 72 - 74].

Финансовая отчетность призвана обеспечить информационные ожидания отдельных участников бизнеса в адекватной характеристике фактического состояния капитала с учетом окружающей рыночной среды. В результате исследований информационных ожиданий относительно капитала было установлено, что цели бухгалтерской отчетности не могут быть объяснены исходя из правил и принципов бухгалтерского учета - их следует привносить извне. В условиях отечественного бухгалтерского законодательства, в основе которого лежат МСФО, приведенное определение, достаточно точно характеризует основополагающее отличие функций финансовой отчетности от бухгалтерского учета.

Предметом финансовой отчетности является сфера существования капитала, которая отображает формы его функционирования, поддержания, наращивания и распределения. Современные рыночно - ориентированные формы хозяйствования предусматривают определение эффективности функционирования капитала в условиях глобальной экономической среды на макро- и микро уровнях. При этом глобализация возникает как непосредственная реакция на предшествующее развитие капитала и достигнув предельно возможной концентрации в пределах национальных границ, неизбежно стремится реализовать себя в более широком пространственном экономическом континенте и тем самым трансформируется в глобальный капитал [6, с. 6].

Основным источником накопления капитала является прибыль, которая создается в результате эффективного размещения и рациональной структуры ранее инвестированного капитала. FASB трактует полную прибыль как изменение собственного капитала (чистых активов) предприятия за отчетный период, которая является результатом хозяйственных операций и событий, не связанных с частным капиталом владельцев фирмы.

Введение МСФО Отчета о всеохватывающей прибыли предусматривает включение в нее всех без исключения доходов и расходов. Это означает, что в состав реального капитала включаются также суммы целевого финансирования и целевых поступлений, капитализированных доходов будущих периодов по непосредственному поступлению денежных средств или других активов, стоимость безвозмездно полученных основных средств. По своему экономическому содержанию указанные ресурсы принадлежат к собственному капиталу, поскольку по мере их использования они будут включены в доходы компании.

Для поддержания существующих и получения новых инвестиций возникает потребность в информировании потенциальных инвесторов и других участников бизнеса о составе, структуре капитала фирмы, ее способности генерировать будущие экономические выгоды. Поэтому другие части капитала формируются в результате дооценки активов по справедливой стоимости и существуют в виде потенциального капитала. При этом суммы дооценки необоротных активов сначала капитализируют, а по мере их использования и признания расходов увеличивают на равновеликие суммы доходы отчетного периода, то есть происходит постепенное перераспределение капиталов между собой:

потенциальный капитал признается реальным, но одновременно нивелируется признанными расходами.

Элементы финансовой отчетности, в отличие от элементов других видов отчетности, имеют динамический характер, уровень изменений которых определяется степенью развития рыночной экономической среды, требованиями основных поставщиков капитала.

Необходимость разработки единых стандартов финансовой отчетности обусловлена развитием международной торговли, транснациональных корпораций, глобализацией финансовых рынков.

Отметим, что в современных условиях до сих пор не сформировались необходимые условия для полноценного внедрения МСФО. Происходит постепенное внедрение новых правил ведения учета, формирования отчетности, осуществляется реализация программы корпоративного управления, которая предполагает совершенствование механизма раскрытия информации о деятельности акционерных обществ [7].

Практика показывает, что принятие и использование МСФО обеспечивает:

- уменьшение риска для кредиторов и инвесторов;
- снижение расходов каждой страны на разработку собственных стандартов;
- углубление международной кооперации в области бухгалтерского учета;
- однозначное понимание финансовой отчетности и рост доверия к ее показателям во всем мире [3].

Анализ экономических источников информации позволяет сделать вывод, что основным требованием отечественной финансовой отчетности должна быть ее адекватность современным требованиям, то есть соответствие определенным параметрам общественно-хозяйственного развития. При этом важную роль в совершенствовании играет модификация составляющих отчетности, поскольку они отражают методологический аспект самой системы отчетности.

Следует отметить, что в связи с реформированием отечественного бухгалтерского учета на основе международной гармонизации и стандартизации в формы финансовой отчетности были внесены значительные изменения.

Но следует отметить, что методология формирования финансовых результатов в Отчете о финансовых результатах и отражения в бухгалтерском учете налоговых разниц по налогу на прибыль требует определенного пересмотра и уточнения в контексте налогового законодательства о налогообложении прибыли предприятий. Практическая реализация теоретических наработок по расчету финансовых результатов в бухгалтерском учете и отражение их в финансовой отчетности требует учета концептуальных основ и требований международных и отечественных стандартов с учетом современных экономических тенденций развития национальной экономики и во взаимосвязи с налоговым законодательством.

Отказ от концепции исторической стоимости, переход от учета имущества к учету ресурсов, от брутто-оценок к нетто-оценкам и другие изменения создали предпосылки для адекватного отражения в балансах предприятий активов, собственного капитала и обязательств.

Выводы. Подытоживая вышесказанное следует отметить, что баланс и другие формы финансовой отчетности, несмотря на существенные изменения,

внесенные во время их трансформации, все еще не полностью соответствуют требованиям международных стандартов учета и финансовой отчетности и потребностям финансового менеджмента. При составлении бухгалтерского баланса отечественные предприятия все еще не полностью придерживаются принципа нетто-оценок. Следует отметить также отсутствие четкого разграничения в балансах предприятий текущих и долгосрочных активов и обязательств. Речь идет о разделе II пассива баланса «Обеспечение будущих расходов и платежей» и статьи «Доходы будущих периодов», которые являются обязательствами с неопределенным сроком погашения.

Кроме того, из-за жесткого перечня статей отчетности последовательно придерживаться принципа существенности информации не всегда возможно, ведь в балансе для отражения расходов будущих периодов отведена лишь одна статья, а в примечаниях к годовой финансовой отчетности дополнительная информация об этих расходах не предусмотрена.

Отсутствие в балансе четкого разделения активов и обязательств на текущие и долгосрочные создает трудности пользователям финансовой отчетности при оценке финансового состояния предприятий. В связи с этим для повышения точности финансового анализа отдельные ученые предлагают отражать в примечаниях к годовой финансовой отчетности состав статьи «Расходы будущих периодов» в разрезе долгосрочных и текущих обязательств. Реализация этого предложения не требует внесения изменений в баланс. Однако она касается только годовой финансовой отчетности и не затрагивает квартальную.

Выводы. Дальнейшее исследование проблемы использования бухгалтерского баланса должно происходить в направлении разработки и использования динамических моделей стратегического регулирования финансовой устойчивости предприятий, а также развития диагностики на основе мониторинга соблюдения этих моделей.

Следовательно, принятие и использование МСФО является насущной необходимостью государства, вхождение его в цивилизованный мир.

Адаптация отчетности предприятий с МСФО позволит уменьшить риски для инвесторов и кредиторов, обеспечить прозрачность и понятность информации, повысит рост доверия к показателям финансовой отчетности, углубит международную кооперацию в области бухгалтерского учета, уменьшит расходы на разработку собственных стандартов.

Литература:

1. О бухгалтерском учете и финансовой отчетности [Электронный ресурс]: закон Донецкой Народной Республики от 25.12.2015 г. № 14-ИНС от 27.02.2015. - Режим доступа: <http://dnr-online.ru/zakony-2>
2. Международные стандарты финансовой отчетности 2006: издание на русском языке. М.: Аскери-АССА, 2006 - 1060 с.
3. Голов С. Международные стандарты финансовой отчетности: изменения и распространение /С. Голов [Текст] // Бухгалтерский учет и аудит, 2009г., №8-9, с.43-54
4. Кожевникова С.И. Проблемные аспекты внедрения МСФО в России // Актуальные проблемы российского права. - 2014. -№ 5. - С. 781-787.

5. Проданчук М. податкові розрахунки та звітність у системі фінансового обліку / М. Проданчук [Текст] // Бухгалтерський облік і аудит, 2007р., №9, с.26-32
6. Сіденко В. Проблеми формування моделі національного економічного розвитку в контексті глобалізації /В. Сіденко [Текст] // Вісник Київського торговельно-економічного університету, 2008р., №1, с.5-14.
7. <http://www.parliament.org.ua/>

*Гузенко Ю. А.
Пискунова Н. В., к. э. н., доцент
ГОУ ВПО «Донецкий национальный университет»,
г. Донецк, ДНР*

ОЦЕНКА КАК КРИТЕРИЙ ПРИЗНАНИЯ АКТИВОВ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВ

Введение. Оценка объектов бухгалтерского учета - наиболее важный фактор, обеспечивающий достоверность бухгалтерского учета и отчетности. Это связано с тем, что оценка как учетный прием неразрывно связана с ценами. Актуальность разработки принципов оценки объектов бухгалтерского учета обусловлена тем, что выбор оценки активов, обязательств, в конечном итоге, влияет на финансовый результат деятельности организации. При имеющемся разнообразии видов оценок, необходимо выбрать такую, которая позволит получить достоверные данные в бухгалтерской (финансовой) отчетности, а значит удовлетворит требованиям международных стандартов.

Цель работы рассмотреть этапы становления оценки в бухгалтерском учете, раскрыть различные подходы к определению оценки, определить принципы и важность оценки в бухгалтерском учете.

Основная часть. В истории становления оценки можно выделить 6 этапов. Рассмотрим кратко каждый из них: на первом этапе при появлении товаров - всеобщих эквивалентов возникает оценка как прием учета. Так, например, в Древнем Египте имущество могло выражаться в зерне или металлах различной ценности. Возникновение монет в V в до н.э. приводит к появлению оценки в денежном измерителе. В период средневековья упоминается оценка по фактической себестоимости и по рыночной стоимости. Цены формировались в торговле, которая в данную эпоху рассматривалась не как производительная, а как распределительно-потребительная сфера деятельности, и в связи с этим ее цель сводилась к покрытию расходов, а не к получению прибыли. В период XIII-XV вв. происходит распространение денежной оценки на все объекты учета. К этому времени сложились объективные условия для перехода на всеобщий денежный измеритель. На этом этапе XV в. - первая половина XIX в. появляются первые вполне реалистичные попытки обоснования выбора применяемых оценок, способов их определения и предлагаются новые виды оценок. Период со второй половины XIX в. по 90-е гг. XX в. характеризуется формированием теории оценки, в рамках которой обосновываются научные подходы к оценке, предлагаются новые виды оценки, разрабатываются новые способы определения различных видов оценки, впервые появляются классификации видов оценки. В

период с 90-х гг. XX в. по настоящее время можно рассматривать как новый этап развития оценки, связанный с использованием новой учетной парадигмы - справедливой стоимости [3].

Рассматривая определения оценки различных авторов, можно выделить три подхода к ее пониманию:

1. Первый подход заключается в том, что оценка рассматривается как процесс, приводящий к превращению характеристики учетного объекта из разнородной натуральной или нематериальной формы в универсальную, а именно стоимостную форму, посредством которой реализуются остальные элементы метода бухгалтерского учета и выполняются его задачи. Такое направление трактовки понятия «оценка» свойственно научным взглядам Я.В. Соколова, В.Я. Соколова, М.И. Кутера и других авторов [5].

2. Второй подход к пониманию оценки свойственен ученым, стремящимся конкретизировать объекты бухгалтерского учета, по отношению к которым она осуществляется. Причем в сформулированных определениях авторы обращают особое внимание на наиболее существенные, по их мнению, объекты денежного измерения, например, Ю.А. Бабаев, А.М. Петров - на отдельные виды имущества и источники их образования; С.И. Церпенто, Н.В. Игнатова, Д.П. Церпенто - на активы, обязательства, капитал, доходы и расходы; О.А. Бородин - на активы, обязательства, капитал, доходы и расходы для формирования отдельных форм бухгалтерской (финансовой) отчетности [2].

3. Третья группа отечественных авторов (Н.Н. Карзаева, С.В. Колчугин и др.) в своем понимании оценки в бухгалтерском учете основывается на взглядах зарубежных исследователей - Э.С. Хендриксена и М.Ф. ван Бреды, а также М.Р. Мэтьюса и М.Х.Б. Переры. При этом, если первая группа зарубежных ученых в качестве объекта оценки рассматривает его показатель или свойство, то вторая группа ученых (М.Р. Мэтьюс и М.Х.Б. Перера) - сам объект и событие. Однако, детализируя элементы их оценки (измерения), М.Р. Мэтьюс и М.Х.Б. Перера включают в их состав «подлежащее количественной оценке свойство (качество, признак, характеристика)» [4].

Согласно законодательству по бухгалтерскому учету метод оценки предусматривает [1]:

1. принцип денежного измерителя;
2. принцип пересчета операций по валютным счетам предприятия, а также по операциям в иностранной валюте в национальную валюту по курсу, действующему на дату совершения операции (одновременно указанные записи производятся в валюте расчетов и платежей);
3. бухгалтерский учет объектов учета допускается вести в суммах, округленных до целых чисел (возникающие суммовые разницы могут быть отнесены на результаты хозяйственной деятельности предприятия);
4. принцип реальности оценки - отражение действительной величины отдельных видов средств и источников их образования (соответствие денежного выражения объектов бухгалтерского учета их фактической величине);
5. принцип единства оценки – означает единообразие в подходе к формированию оценки на отдельные объекты учета независимо от характера

деятельности и организационно-правовой формы организации, а также неизменность принятой оценки на протяжении длительного периода;

6. оценка имущества и обязательств производится предприятием для их отражения в бухгалтерском учете и отчетности в денежном выражении;

7. оценка имущества, приобретенного за плату, осуществляется путем суммирования фактически произведенных расходов на его покупку; имущества, полученного безвозмездно, - по рыночной стоимости на дату оприходования; имущества, произведенного на самом предприятии, - по стоимости его изготовления. Так, в состав фактически произведенных затрат включаются, в частности, затраты на приобретение самого объекта; комиссионные вознаграждения (стоимость услуг), уплачиваемые снабженческим, внешнеторговым и иным организациям; таможенные пошлины и иные платежи; затраты на транспортировку, хранение и доставку, осуществляемые силами сторонних организаций.

Итак, оценка – это денежное выражение стоимости объекта в бухгалтерском учете, т. е. та сумма, в которой объект признается в учете и отчетности. Выделяется оценка обязательств, доходов и расходов предприятия, а также средств производства и материально-производственных запасов. Дебиторская задолженность, как правило, оценивается исходя из условий, установленных договором между предприятием и должником. Эти же принципы относятся и к оценке доходов предприятия. Кредиторская задолженность оценивается исходя из условий возникновения. Расходы признаются в бухгалтерском учете в фактических суммах. Приобретаемое имущество оценивается в зависимости от источника приобретения.

Выводы. Таким образом, проверка достоверности оценки активов и обязательств организации играет немаловажную роль в бухгалтерском учёте и финансовой отчётности. Вопросы оценки различных объектов учета, в том числе активов и обязательств, в настоящее время являются достаточно актуальными ввиду их слабой проработанности.

Литература:

1. О бухгалтерском учете и финансовой отчетности [Электронный ресурс] : Закон Донецкой Народной Республики от 27.02.2015 № 14-ІНС. - Режим доступа: <http://dnrsovet.su/zakon-dnr-o-buh-i-fin-uchete/>

2. Агошкова Н.Н. Формирование и отражение в бухгалтерском учете стоимости основных средств в соответствии с требованиями Международных стандартов финансовой отчетности // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 21. С. 35–43.

3. Дружиловская Э.С. Современный взгляд на историю оценки как элемента метода бухгалтерского учета/ Вестник Нижегородского университета им. Н.И. Лобачевского, 2010.

4. Поленова С.Н. О понятии «оценка» в бухгалтерском учете / Журнал «Аудитор». - № 9 - 2017.

5. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2005. - 496 с.

ПЕРСПЕКТИВЫ И ПРОБЛЕМЫ РАЗВИТИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В СОВРЕМЕННЫХ ЭКОНОМИЧЕСКИХ УСЛОВИЯХ

Введение. Бухгалтерский учет является ключевым моментом любой организации. Основной задачей бухгалтерского учета является формирование полной и достоверной информации о деятельности организации (ее имущественном положении), иными словами, бухгалтерская отчетность должна быть точной, своевременной и соответствовать определенным требованиям, правилам бухгалтерского учета. С развитием экономической сферы, принципы бухгалтерского учета претерпевают изменения и развиваются. Современные условия требуют нового подхода к бухгалтерскому учету на предприятиях. Сегодня существует ряд проблем, связанных с практическим применением требований бухгалтерского учета.

Основная часть. В последние десятилетия хозяйственный учет включает в себя такие виды: оперативный (осуществляемый непосредственно по месту осуществления хозяйственных операций и процессов), статистический (изучение массовых количественных явлений и закономерностей для каждого предприятия и региона в целом), бухгалтерский. На данном этапе развития экономики изучаются и уточняются научно-практические основы бухгалтерского учета с повышением требований к отражению результатов операций и деятельности организации пользователями.

Одно из ведущих мест в научных трудах сегодня занимает исследование перспектив и проблем развития бухгалтерского учета в условиях современной экономики.

Особенностью бухгалтерского учета является систематический и непрерывный процесс по выявлению, измерению, сбору, обобщению и передаче информации об операциях и результатах деятельности хозяйствующих субъектов.

На современном этапе изменения экономической и правовой среды, протекающей на рынке, интеграционные преобразования сопровождаются реформированием бухгалтерского учета. Осуществление мер по реформированию бухгалтерского учета требует пересмотра и обновления нормативно-методической базы. Поэтому в настоящее время актуальной задачей является разработка и правильное использование таких методов учета и отчетности, которые соответствуют международным стандартам, являются едиными требованиями к организации и ведению бухгалтерского учета и ориентированы на согласование национальных систем бухгалтерского учета [2, с.16].

Основная задача бухгалтерского учета в современной мировой экономике многомерна – это интерпретация результатов деятельности хозяйствующего

субъекта и оценка его экономических ресурсов. Это очень сложная задача, решаемая только учетно-аналитическими процедурами, направленными на реформирование и дальнейшее развитие элемента «оценки» и адаптацию изменения экономической среды.

В сфере бухгалтерского учета, находится на стадии скорейшего накопления эмпирических данных, создание новых методологических подходов и теоретических положений. Однако количество основных экономических ресурсов и процессов реального сектора экономики резко растет, что связано с отсутствием должного подхода к традиционной методологии бухгалтерского учета. Поэтому современный этап развития концептуальных основ бухгалтерского учета характеризуется интенсивной законодательной разработкой теоретических положений [4, с.147].

Модернизация бухгалтерского учета на основе его единства, устойчивости и эффективности – это сохранение его концептуальных основ в рамках существующей правовой базы. Для дальнейшего развития бухгалтерского учета используются:

- соответствие и конкретизирование в условиях активного развития различных систем бухгалтерского учета концептуальных основ методологической основы бухгалтерского учета;
- гармонизация методов определения данных бухгалтерского учета и показателей финансовой отчетности, терминологии бухгалтерского учета с использованием методов стандартизации;
- гармонизация на основе международных стандартов финансовой отчетности и с учетом внутренних потребностей и возможностей методов учета предпринимательской и непредпринимательской деятельности;
- непрерывное профессиональное образование, реализация программы аттестации бухгалтеров и аудиторов, приемлемые для широкой общественности, условия и соответствующий уровень оценки.

Функции бухгалтерского учета включают в себя: управление данными организации для принятия текущих управленческих решений, предоставление информации для нужд финансовой статистики, финансового анализа и хозяйственной деятельности, расчет налогооблагаемой базы при расчете большинства налогов и т. д. Поэтому для того, чтобы двигаться вперед и иметь прогресс, необходимо визуализировать конечную цель. Существует пять основных проблем развития бухгалтерского учета [1, с.55]:

- 1) уменьшение качества аналитического учета и как следствие снижение достоверности и надежности отчетной информации;
- 2) упрощение учета производственных затрат;
- 3) снижение методологического потенциала отечественной школы бухгалтерского учета, всеобщий энтузиазм научных кадров МСФО, их игнорирование реальных потребностей бухгалтерского учета на предприятиях и в организациях;
- 4) изменение отношения к бухгалтерскому учету не как системообразующей категории управления, а к его восприятию, как вспомогательного элемента, обслуживающего финансовый рынок;

5) снижение исполнительской дисциплины, некоторые положения не соблюдаются на практике, а иногда получают декларативный характер.

Для решения традиционных и условно новых задач бухгалтерского учета необходимо участие в борьбе необоснованному росту цен, коррупцией, уклонению от уплаты налогов, картельному сговору и др., недостаточно идти по стопам МСФО. Необходимо возродить отечественную школу методологии бухгалтерского учета, так как выход из нынешнего кризиса, прежде всего, зависит от собственных сил. Существует необходимость в значительном обновлении стратегия развития бухгалтерского учета. В то же время внесенные изменения не должны нарушать стабильность системы бухгалтерского учета, для чего их внедрение должно быть современным и органичным.

Области, для которых эти изменения должны быть сделаны:

1. Идентификация бухгалтерского учета предполагает создание правовой единицы методологических основ бухгалтерского, как «финансового», так и «производственного» учета, что является результатом непрерывности бухгалтерского процесса. Только такое объединение способно обеспечить идентичность данных аналитического и синтетического учета, полноту и устойчивость сбора и регистрации информации о деятельности хозяйственных субъектов. Без соблюдения вышеуказанных требований невозможно определить качественную и правильную бухгалтерскую информацию, борьбу с злоупотреблениями и коррупцией.

2. Оптимизация взаимоотношений государства и общественности в регулировании бухгалтерского учета. Учитывая роль и значение бухгалтерского учета, необходимо полностью защитить наиболее важные для государства управленческие рычаги учетного процесса. Кроме того, в условиях экономического кризиса, независимо от вида экономической деятельности и организационно-правовых форм хозяйствующих субъектов, должно применяться единое правило для определения общих требований бухгалтерского учета государства. В настоящее время предпочтительным вариантом регулирования бухгалтерского учета является сочетание государственных и общественных принципов. При этом роль профессии должна реализовываться в форме участия саморегулируемых организаций (СРО) в подготовке проектов нормативных правовых актов, подготовке и переподготовке кадров, контроле за соблюдением профессиональной этики. В свою очередь, государство должно удерживать за собой обязанность утверждать основные направления и программы развития бухгалтерского учета, принятия нормативных правовых актов, а также вспомогательную функцию, связанную с осуществлением аккредитации и общего контроля за деятельностью СРО.

3. Неполная централизация и возможная унификация функций методологического регулирования бухгалтерского учета. Экономический рост, естественное развитие предприятий, а также их выживание в условиях кризиса могут быть обеспечены только за счет снижения издержек производства, повышения его эффективности и, как следствие, повышения производительности труда. Наличие качественного учета затрат на производство с точки зрения конкуренции позволяет избежать использования конкурентами демпинговых цен на аналогичные товары, применять монополизирующие

высокие цены и тарифы на товарно-материальные запасы. Поэтому для того, чтобы создать условия для защиты интересов всех потребителей, государству необходимо ввести в законодательство о бухгалтерском учете ряд дополнительных норм. В частности, закрепить процедуру, которая заставляет всех хозяйствующих субъектов вести учет затрат на производство и оценку себестоимости продукции по номенклатуре производимой продукции. В то же время законодательство должно обеспечивать конфиденциальность такой информации, которая согласно закону «О бухгалтерском учете» является коммерческой тайной.

4. Оптимизация характера использования данных бухгалтерского учета для целей налоговых расчетов и статистики. Бухгалтерский, статистический и налоговый учет имеют специфический предмет, нормативные механизмы, правовые последствия и многие другие отличительные особенности для каждого из них. Поэтому речь должна идти только об оптимизации модели использования учетных данных для целей:

- статистики, при получении финансовых показателей;
- налогообложения, при формировании налогооблагаемой базы.

В области статистического учета необходимо восстановить режим безоговорочного представления финансовой отчетности в органы статистики. Для обеспечения точности учета активов организации необходимо в определенной степени «пересмотреть» полноту ее отчетности по учету и оценке количества категорий имущества. В связи с этим организации должны осуществлять специальную инвентаризацию таких объектов и их оценку [3, с.11].

Необходимо снизить трудоемкость бухгалтерской работы в налоговой сфере, последовательно осуществлять сближение правил бухгалтерского и налогового учета, позволяющих перейти на проверенную во всем мире схему исчисления налога на прибыль в результате учета информации о прибылях и убытках, вытекающих из требований налогового законодательства. С этой целью обеспечить проведение обязательной экономической экспертизы всех проектов нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету и налогообложению с целью максимальной унификации введенных правил.

5. Трансформация системы подготовки бухгалтерских кадров (анализ существующих программ подготовки бухгалтеров и аудиторов в вузах и средних специальных школах). Причем конкретизация может касаться как вопросов, раскрывающих содержание отдельных разделов, так и интерпретации общих принципов и требований организации бухгалтерского учета. Необходимость внесения соответствующих дополнений и уточнений связана, с тем, что изменились не только некоторые методологические подходы, но и произошли революционные изменения в технологии сбора и обработки бухгалтерских данных, порядке хранения и передачи данных бухгалтерского учета и отчетности. Такая же работа должна проводиться в рамках программ подготовки профессиональных аудиторов и бухгалтеров, а также переподготовки аудиторских и бухгалтерских кадров.

Выводы. Дальнейшее совершенствование теории бухгалтерского учета связано с интеграцией всех подсистем и видов бухгалтерского учета в

целостную информационную систему, созданную на новейших информационных технологиях. Общепринятые предположения в бухгалтерском учете могут меняться. Но такие изменения должны быть научно обоснованы и учитывать, как специфику развития национальной экономики, так и менталитет бухгалтеров. Это, в первую очередь, необходимость критического анализа всех существующих методологических средств бухгалтерского учета и его составляющих методов с точки зрения их соответствия требованиям рыночной экономики и возможностей будущего изменения.

Литература:

1. Агеева О. А. Бухгалтерский учет и анализ: Учебник для академического бакалавриата / О. А. Агеева, Л. С. Шахматова. – Люберцы: Юрайт. 2016. – С. 54-57.
2. Гуцайлюк З. Современные проблемы развития теории бухгалтерского учета / З. Гуцайлюк // Бухгалтерский учет и аудит. – 2006. – № 2. – С. 14-19.
3. Левицкая С. Бухгалтерский учет: основы, перспективы развития / С. Левицкая // Бухгалтерский учет и аудит. – 2007. – № 8. – С. 7-11.
4. Яремко И. Адаптация учетной системы к условиям современной экономики / И. Яремко // Финансы. – 2006. – №8. – С. 146-152.

*Лукашова И.А., к. э. н., доцент,
Головащенко Е.М., к. э. н., доцент
ГО ВПО «Донецкий национальный университет экономики и
торговли имени Михаила Туган-Барановского»
г. Донецк, ДНР*

КЛАССИФИКАЦИЯ ИНВЕСТИЦИОННЫХ АКТИВОВ: УЧЕТНЫЙ АСПЕКТ

Введение. Ученые имеют разные подходы к группированию объектов инвестиционной недвижимости и отражения информации об их движении, в результате чего возникают противоречия относительно классификационных признаков, что порождает искажение информации, которую предоставляет бухгалтерский учет относительно поступления, эксплуатации и выбытия недвижимости. Вышеприведенное предопределяет необходимость систематизации существующих подходов к классификации инвестиционных активов для ее усовершенствования с целью обеспечения достаточной аналитической и достоверности учетной информации об объектах данной учетной категории.

Основная часть. Как известно, назначение национальных стандартов бухгалтерского учета – это определение методологических основ формирования в бухгалтерском учете информации о конкретных объектах учета и ее раскрытие в финансовой отчетности. Согласно экономических словарей [1], под методологией, понимают: учение о методах, способах и стратегиях исследования предмета. Из этого определения следует, что конкретные объекты учета должны быть описаны в национальных стандартах бухгалтерского учета в форме

понятий и методов бухгалтерского учета в рамках правовых норм действующего законодательства.

Если мы обратимся к П(С)БУ32 "Инвестиционная недвижимость", которыми руководствуются субъекты хозяйствования Донецкой Народной Республики, то раскрытия понятий и методов бухгалтерского учета относительно инвестиционной недвижимости мы не увидим, поскольку не достаточно показана их сущность, критерии признания и не даны их характерные классификационные признаки объектов.

Основные направления исследований ученых по данному вопросу сводится: к анализу основных положений П(С)БУ 32 "Инвестиционная недвижимость" и норм других нормативных документов, связанные с поиском критериев для признания объектов инвестиционной недвижимости без передачи их в операционную аренду; рассмотрение видов оценок, применяемых к инвестиционной недвижимости, вопросов необходимости перевода объектов основных средств в состав инвестиционной недвижимости при их передаче в операционную аренду.

При этом, на наш взгляд, недостаточно глубоко исследованы такие вопросы как сущность, критерии признания и характерные классификационные признаки инвестиционных активов. Исследуем этот аспект.

Согласно П(С)БУ 32 инвестиционная недвижимость - собственные или арендованные на условиях финансовой аренды земельные участки, строения, сооружения, которые расположены на земле, удерживаются с целью получения арендных платежей и / или увеличения собственного капитала, а не для производства и поставки товаров, оказания услуг, административных целей или продажи в процессе обычной деятельности [2]. В целях детализации данной трактовки в стандарте дается перечень видов недвижимости, которые не считаются инвестиционной:

- операционная недвижимость, а также недвижимость, предназначенная для использования в будущем как операционная недвижимость;
- недвижимость, содержащаяся с целью продажи в условиях обычной хозяйственной деятельности;
- строящаяся или которая улучшается по поручению третьих сторон;
- недвижимость, находящаяся в процессе строительства или улучшения с целью использования в будущем как инвестиционная недвижимость;
- недвижимость, предоставленная в аренду другому субъекту хозяйствования на условиях финансовой аренды.

Получение арендных платежей вносит определенную ясность в изложение трактовки в той части, что если объект недвижимости приобретает с целью дальнейшей передачи в операционную аренду, то должен быть отнесен к инвестиционной недвижимости.

Стандарт в этом перечне оперирует понятиями "операционная недвижимость" и "недвижимость". В стандарте дается определение операционной недвижимости как "... собственные или арендованные на условиях финансовой аренды земельные участки, строения, сооружения, которые расположены на земле, удерживаются с целью использования для производства и поставки товаров, оказания услуг, административных целей или

продажи в процессе обычной деятельности" [2]. При этом определение понятия "недвижимость" в стандарте нет.

Сравнительный анализ трактовок "инвестиционной недвижимости" и "операционной недвижимости" показал, приведенные определения практически идентичны за исключением одного критерия – целевое назначение. Поэтому, по нашему мнению, совокупность в стандарте определений "операционной недвижимости", и "инвестиционной недвижимости" не раскрывают в полной мере сущность последней как учетной категории.

Прежде, чем признать в качестве определенной учетной категории тот или иной объект учета, его необходимо квалифицировать. Данный термин не установлен нормативными документами, но в аудиторской и учетной практике он применяется. В результате квалификации определяются, прежде всего, критерии отнесения конкретного объекта к той или иной учетной категории (к примеру - основные средства, нематериальные активы и т.д.). Затем выбор счета бухгалтерского учета, на котором должен отражаться данный объект ("Основные средства", "Нематериальные активы" и т.д.). Затем формируется перечень нормативных документов, которыми регулируется учет данного объекта. Обозначим квалификационные и проблемные аспекты учета инвестиционной недвижимости, – которые в П(С)БУ 32 или недостаточно освещены или не затронуты совсем. Их можно сформулировать следующим образом в виде таких вопросов:

1. Какие квалификационные признаки соответствуют инвестиционной недвижимости, и какие объекты в принципе могут быть ими признаны;
2. Какие критерии признания инвестиционной недвижимости и насколько они соответствуют критериям признания основных средств.
3. Какие операции осуществляются с инвестиционной недвижимостью.

В целях бухгалтерского учета категорию активов необходимо рассматривать по тем квалификационным признакам, которые в основном используются в методологии их оценки и отображения таких результатов в бухгалтерском учете и отчетности. К числу основных таких квалификационных признаков активов можно отнести: форма существования; характер оборота; характер участия в видах деятельности предприятия; мера ликвидности; источник образования. Проанализируем, каким квалификационным признакам активов соответствует инвестиционная недвижимость.

На наш взгляд, среди перечисленных квалификационных признаков по их значимости для определения экономической сущности и критериев признания активов в качестве учетных категорий наиболее важными являются: характер участия по видам деятельности предприятия; характер оборота; форма существования.

По характеру участия по видам деятельности активы классифицируются на операционные и не операционные. Операционные активы (operational assets) являются неотъемлемой частью функционирования предприятия, а не операционные активы (non - operational assets) не будучи неотъемлемой частью функционирования предприятия, в свою очередь, подразделяются на инвестиционные и чрезмерные активы.

Инвестиционные активы - содержат для получения нынешнего или будущего арендного дохода и / или для сохранения или увеличения их стоимости, или и того и другого; они не предназначены для использования в производстве или поставках продукции, товаров (работ, услуг) или для административных целей или для продажи в ходе обычного бизнеса.

Чрезмерные активы - активы, которые находятся в собственности предприятия, но считаются лишними для его операционной деятельности; они не считаются необходимыми для производства продукции, товаров (работ, услуг), производимых предприятием; они необходимы для будущих инвестиций, развития, или используют в качестве обеспечения для займа или другой коммерческой цели, не связанной с основной деятельностью предприятия.

Такая классификация и определение активов в большей степени раскрывают их экономическую сущность и предсказуемый характер операций относительно указанных активов (операционных и чрезмерных). Относительно инвестиционных активов понятен характер их участия по видам деятельности предприятия, но не понятна их экономическая сущность и виды, а также операции с ними.

Исследование литературных источников показало, что при всем многообразии трактовок понятия "инвестиции" инвестиционные активы практически не рассматриваются не с позиций теории финансов, ни с позиции экономической теории. Как учетную категорию инвестиционные активы отождествляют с инвестиционной недвижимостью в трактовке, МСФО 40 "Инвестиционное имущество". В отдельных работах к инвестиционным активам относят инвестиционную недвижимость и финансовые активы в виде долгосрочных финансовых вложений.

В российской практике учета в соответствии с пунктом 7 ПБУ 15/2008 "Учет расходов по займам и кредитам" под инвестиционным активом понимается объект имущества, подготовка которого к предполагаемому использованию (приобретение, сооружение, изготовление) требует: во-первых, длительного времени, а во-вторых, существенных затрат. В связи с этим к инвестиционным активам относятся объекты незавершенного производства и незавершенного строительства, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, нематериальных активов и других необоротных активов [3].

По нашему мнению нельзя согласиться с вышеупомянутыми трактовками инвестиционных активов. Обоснуем, наше мнение.

Объекты незавершенного производства и незавершенного строительства, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, нематериальных активов и других необоротных активов является следствием инвестиционной деятельности. Следствием

инвестиционной деятельности могут быть как операционные активы, так и инвестиционные активы, что зависит от дальнейшего характера их участия в деятельности предприятия. Если объекты незавершенного производства и незавершенного строительства впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, нематериальных активов и других

необоротных активов с целью их использования в операционной деятельности, то они не могут быть отнесены к инвестиционным активам.

Вторым важным на наш взгляд, критерием признания инвестиционных активов, является форма экономической выгоды от их содержания:

- если объект находится в операционной аренде, то в виде дохода от его использования (получение арендных платежей);

- если объект не находится в операционной аренде, то в виде дохода от владения актива за счет увеличения его справедливой стоимости (увеличение собственного капитала).

Такие специфические формы экономической выгоды в виде дохода от арендных платежей и увеличения собственного капитала присущи, на наш взгляд, инвестиционным как материальным, так и нематериальным активам.

Понятно, что инвестиционная недвижимость является инвестиционным материальным активом. Это и подтверждает МСО 1-4 Международных стандартов оценки имущества: "Недвижимость, или объект недвижимости, или недвижимое имущество (real estate), определяется как физический участок земли и относящиеся к нему выполненные человеком улучшения (в том числе и постройки). Это материальная, осязаемая "вещь", которую можно посмотреть и потрогать, в совокупности со всеми сооружениями на земле, а также над или под ней" [4]. Конкретизируем объекты инвестиционной недвижимости:

- земля, предназначенная для извлечения выгоды от повышения ее стоимости в долгосрочной перспективе, а не от ее продажи в краткосрочной перспективе;

- земля, дальнейшее предназначение которой на отчетную дату пока не определено;

- здание, сооружение, находящееся в собственности организации (или по договору финансовой аренды) и предоставленное в аренду по одному или нескольким договорам операционной аренды;

- здание, сооружение, не занятое в настоящее время, но предназначенное для сдачи в аренду по одному или нескольким договорам операционной аренды.

К числу активов, которые не являются инвестиционной недвижимостью, относятся:

- объекты, предназначенные для продажи в ходе обычной хозяйственной деятельности, или объекты незавершенного строительства и реконструируемые объекты, предназначенные для продажи (учитываются в соответствии с МСФО (IAS) 2 "Запасы");

- недвижимость, занимаемая владельцем (отражается в отчетности согласно МСФО (IAS) 16 "Основные средства");

- объекты незавершенного строительства или реконструируемые объекты недвижимости по поручению третьих лиц (применяются положения МСФО (IAS) 11 "Договоры строительного подряда").

Критерии признания инвестиционной недвижимости, таким образом, совпадают с общими критериями признания активов:

- существует вероятность притока в организацию будущих экономических выгод, связанных с инвестиционной собственностью;

- можно достоверно оценить стоимость инвестиционной недвижимости.

Какие же нематериальные, активы могут быть отнесены к инвестиционным. По нашему мнению, любые из них, например, "Права на знаки для товаров и услуг". Или, к примеру, покупка Интернет-ресурсов для последующего размещения в них платной рекламы.

Вышесказанное обосновывает, что "инвестиционные активы" и "инвестиционная недвижимость" понятия не идентичны, а термин "инвестиционные активы" имеет право на существование как "учетная категория".

Кроме того, специфическую форму экономической выгоды в виде дохода от владения актива могут давать и финансовые активы. Это могут быть: проценты, дивиденды, рентные платежи, роялти, доли в прибыли других компаний. Это подтверждает наше мнение, что категория инвестиционные активы, значительно шире, чем инвестиционная недвижимость и форма их существования может быть материальная, нематериальная и финансовая. А значит, как учетные категории имеют право существовать инвестиционные активы долгосрочного и краткосрочного использования.

К инвестиционным активам долгосрочного использования следует отнести: финансовые активы; инвестиционную недвижимость; инвестиционные нематериальные активы; инвестиционные материальные активы.

К инвестиционным активам краткосрочного использования следует отнести: инвестиционные активы, предназначенные для продажи; финансовые активы, удерживаемые до погашения; прочие текущие финансовые активы; инвестиционные материальные активы.

Сказанное выше вносит определенную ясность и относительно критериев признания инвестиционных активов. К таким критериям, на наш взгляд, следует отнести:

- не использование актива в операционной деятельности;
- специфическая форма экономической выгоды в виде дохода от арендных платежей и увеличения собственного капитала (увеличение справедливой стоимости признанного объекта, проценты, а также увеличение дополнительного капитала) и их прямую связь с конкретным объектом.

В действующей практике Донецкой Народной Республики для всех видов инвестиционных активов не предусмотрен специальный бухгалтерский счет для учета инвестиционных активов, а используется отдельный субсчет "Инвестиционная недвижимость" в составе счета 10 "Основные средства" и счет 14 "Долгосрочные финансовые инвестиции". При этом, методология учета основных средств и инвестиционной недвижимости не одинакова.

Как известно, счета бухгалтерского учета - это способ текущего учета, контроля и группировки экономически однородных видов хозяйственных средств, их источников и операций. Они необходимы для создания информационной системы, отражающей хозяйственную деятельность предприятия.

Кроме того, согласно МСФО активы, которые отличаются по своему типу и ожидаемым использованием в основной или другой деятельности предприятия, должны отражаться как отдельные статьи баланса, а, следовательно, и объекты учета.

Нами предлагается инвестиционные активы, как учетную категорию, учитывать на двух бухгалтерских счетах, с применением к ним субсчетов, согласно предложенной выше их группировке:

14 "Долгосрочные инвестиционные активы": 141 "Долгосрочные финансовые активы"; 142 "Долгосрочная инвестиционная недвижимость"; 143 "Долгосрочные инвестиционные нематериальные активы"; 144 "Долгосрочные инвестиционные материальные активы";

35 "Текущие инвестиционные активы": 351 "Текущие инвестиционные активы, предназначенные для продажи"; 352 "Текущие финансовые активы, удерживаемые до погашения"; 353 "Прочие текущие финансовые активы"; 354 "Текущие инвестиционные материальные активы".

Выводы. Резюмируя исследования данной статьи можно сделать следующие выводы:

1. Обобщение теоретических и методологических положений позволило раскрыть сущность, содержание и значение понятий "инвестиционные активы", "инвестиционная недвижимость" с целью формулирования их как учетных категорий, что в достаточной степени отражает их экономическую сущность для целей бухгалтерского учета.

2. Обосновано, что "инвестиционная недвижимость" и "основные средства" - разные объекты учета по квалификационным признакам и характеру участия по видам деятельности предприятия. Предложено ввести новую учетную категорию "инвестиционные активы" и обоснована ее необходимость.

3. Обоснована классификация инвестиционных активов по объектам краткосрочных и долгосрочных инвестиций. В статье предложена уточненная классификация инвестиционных активов, в основу которой, наряду с принципом срочности владения объектом инвестирования, заложен принцип их целевой направленности и форма существования. Представлены виды инвестиционных активов и группировка их экономически однородных видов в качестве учетных категорий с использованием специальных бухгалтерских счетов с субсчетами.

Литература:

1. Словари и энциклопедии на Академике: [Электронный ресурс] URL: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/business/>
2. Инвестиционная недвижимость. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 32. // Министерство финансов Украины: URL: <http://www.ligazakon.ua>
3. Учет расходам по займам и кредитам. Положение бухгалтерского учета 15/2008. // Министерство финансов Российской Федерации URL: <https://gb-dnr.com/entsiklopediya-biznesa/>
4. Международный стандарт оценки 1-4. Международные стандарты оценки имущества URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=EXP;n=303165;frame=30>

ВЛИЯНИЕ ЭЛЕМЕНТОВ УЧЁТНОЙ ПОЛИТИКИ НА ПОКАЗАТЕЛИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЁТНОСТИ: ДЕЙСТВУЮЩАЯ ПРАКТИКА И НАПРАВЛЕНИЯ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ

Введение. Для совершенствования управления на микроуровне и повышения конкурентоспособности малых субъектов хозяйствования очень большое значение имеет качество информации, предоставляемой бухгалтерским учетом.

Пушкарь М.С. в своей работе отмечает, что важным фактором повышение качества финансовой, аналитической, управленческой и иной информации является совершенствование учетного процесса, требуя четкого и последовательного упорядочения отдельных его элементов, что на практике можно спроектировать благодаря формированию учетной политики малого предприятия [4].

Несмотря на значительные научные наработки в вопросах формирования учетной политики, особенностям организации учетной политики на предприятиях малого бизнеса уделяется недостаточно внимания или применяется формальный подход к методике её внедрения.

Кроме того, в действующей практике малых предприятий, остро стоит вопрос определения перечня методов, используемых предприятием для оценки активов, обязательств, доходов и расходов в организации бухгалтерского учета.

Основная часть. Мы поддерживаем мнение Пискуновой Н.В. [3], что возможность права выбора по применению различных пакетов стандартов бухгалтерского учета (национального и международного) формирует разный подход к выбору методов оценки активов, обязательств, доходов и расходов, методов амортизации и оценки себестоимости запасов.

Наличие вариантов методов оценки требует от малых субъектов хозяйствования принятия решения по выбору одного из них. Так, в МСФО для МСП закреплено общее правило по выбору методов оценки, а именно: активы и обязательства в большинстве случаев первоначально оцениваются по исторической стоимости, если не требуется осуществлять первоначальную оценку по другим методом, таким как справедливая стоимость (п. 2.46 МСФО для МСП). Однако, в рамках отдельных стандартов МСФО для МСП можно выделить и другие методы. Так, в случае первоначального признания применяются следующие виды оценок:

- к основным средствам, инвестиционной недвижимости и нематериальным активам применяется метод по себестоимости (п. 16.5, п. 17.9., п.18.9 МСФО для МСП);

- к финансовым активам и биологическим активам - по справедливой стоимости (п. 12.7, п. 34.4 МСФО для МСП);

- к запасам - по наименьшей из двух показателей: себестоимости или предварительно рассчитанной ценой продажи за минусом расходов на завершение и продажу (п. 2.49, п. 13.4 МСФО для МСП).

В свою очередь национальными стандартами предусматривается применение различных методов оценки в зависимости от того, каким образом происходило поступление актива (основные средства, нематериальные активы, финансовые активы, запасы, биологические активы): в случае приобретения - осуществляется оценка по первоначальной стоимости (ПСБУ 7, 8, 9, 12, 30); в случае безвозмездного получения - по справедливой стоимости (ПСБУ 7, 8, 9, 30); в случае внесения в уставный капитал - по справедливой стоимости (ПСБУ 7, 8, 9, 30); полученные в обмен на подобные или неподобные активы – по справедливой стоимости (ПСБУ 7, 8, 9, 12).

По анализу методов оценки активов предприятия по национальным и международным стандартам можно прийти к выводу, что МСФО для МСП более приспособлены к возможности упрощенного учета на малых предприятиях, поскольку предусматривают применение меньшего количества методов учета для текущей и последующей оценки основных средств, нематериальных активов, запасов, финансовых активов и обязательств.

Отдельно стоит выделить важность раскрытия в учётной политике информации по отражению (признанию) доходов и расходов малого предприятия, в частности, соответствия принципу начисления доходов и расходов, по которым для определения финансового результата отчетного периода следует сравнить доходы отчетного периода с расходами, которые были осуществлены для получения этих доходов. При этом, для малых субъектов предпринимательства целесообразней признавать доходы и расходы в учете и отчетности в момент их возникновения, независимо от времени поступления и уплаты денег. Данное правило применяется с целью правильного определения финансового результата за отчетный период, поскольку не всегда признание доходов и расходов совпадает во времени (в одном отчетном периоде), что требует частичного признания доходов и частичного признания расходов.

Однако, следует учитывать, что для отдельной категории малых предприятий предусмотрено упрощение в части освобождения от создания обеспечения последующих расходов и платежей (на выплату последующих отпусков работникам, выполнение гарантийных и т. п.) и разрешено признавать соответствующие расходы в периоде их фактического понесения (п. 8 П(С)БУ 25), что, конечно, противоречит принципу начисления и соответствия доходов и расходов, потому что понесенные расходы признаются в момент уплаты средств, а не в момент возникновения расходов.

Более того, анализируя формы финансовой отчетности можно выявить также определенные несоответствия между названиями статей и названиями счетов Плана счетов активов, капитала и обязательств малого предприятия.

По нашему мнению, упрощенный План счетов носит рекомендательный (а не обязательный) характер. Подтверждением тому является словосочетание «могут применять» согласно пункту 2 приказа № 186. А отсюда следует, что вопрос, какой именно План счетов применять (упрощенный или общий План счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций), субъекты малого предпринимательства решают самостоятельно.

Несмотря на то, что согласно упрощенному Плану счетов количество синтетических счетов сокращено до 25, с целью ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности, которые требуют детализации доходов (по видам деятельности) и расходов (по элементам и видам деятельности), избежать открытия ряда субсчетов к счетам бухгалтеру вряд ли удастся. Например, необходимость заполнения в Балансе (форма № 1-м) статьи «Резерв сомнительных долгов» требует введения такого субсчета на счете 37 «Расчеты с дебиторами», наличие статей «Уставный капитал», «Дополнительный капитал», «Резервный капитал» и «Неоплаченный капитал» - соответствующих субсчетов на счете 40 «Собственный капитал».

Кроме того, для обеспечения необходимой информации о доходах и расходах с точки зрения показателей Отчета о финансовых результатах (форма № 2-м) в детализации нуждаются также счета 70 «Доходы», 84 «Расходы операционной деятельности» и 85 «Прочие затраты». Очевидно, что на счете 70 должны быть открыты субсчета «Доходы от реализации продукции (товаров, работ, услуг)», «Прочие операционные доходы», «Прочие доходы» а на счете 84 для отражения элементов затрат следует открыть субсчета по элементам («Материальные затраты», «Расходы на оплату труда», «Отчисления на социальные мероприятия», «Амортизация» и «Прочие операционные расходы», «Прочие расходы»);

В целом можно сказать, что сокращение количества счетов, по сути, обернулось простой формальностью. Следовательно, целесообразность применения упрощенного Плана счетов вызывает большие сомнения: составить финансовую отчетность с его помощью достаточно проблематично, а название субсчетов, которые открываются, мало чем отличается от названия самих счетов общего Плана счетов.

Отдельно следует отметить тот факт, что использование различных принципов, методов и процедур в учетной политике позволяет манипулировать финансовым результатом, влиять на него, что выражается в следующем:

1) в результате проведенной переоценки основных средств по справедливой стоимости меняется, и значительно, финансовый результат до налогообложения; дооценка объектов основных средств приводит к увеличению их остаточной стоимости и, соответственно, к увеличению амортизации; уценка ведет к снижению амортизации, уменьшению расходов и увеличению прибыли. Следовательно, финансовый результат до налогообложения увеличивается на сумму уценки основных средств, включенной в расходы отчетного периода, и уменьшается на сумму дооценки основных средств. Объектами влияния данного элемента учетной политики являются себестоимость. Кроме того, в случае переоценки изменяется величина первого раздела актива Баланса, а значит это изменение повлияет на такой показатель деловой активности предприятия, как фондоотдача. Дооценка приведет к увеличению величины чистых активов, коэффициента финансовой устойчивости, коэффициента автономии и уменьшению таких показателей, как рентабельность продаж, рентабельность собственного капитала, рентабельность активов;

2) выбор методов оценки выбытия запасов; Так, метод ФИФО завышает финансовые результаты, ведь при его применении занижается себестоимость

вследствие списания запасов по низким «первым» ценам. С точки зрения расчета показателей платежеспособности малого предприятия, метод ФИФО – это лучший вариант оценки выбытия запасов, однако он, обычно, ведет к увеличению налога на прибыль, что не походит для субъектов малого предпринимательства, которые находятся на общей системе налогообложения.

3) выбор способа начисления амортизации необоротных активов. Важно учесть, что применение ускоренных методов амортизации увеличит коэффициент текущей ликвидности, коэффициент обеспеченности собственным оборотным капиталом и фондоотдачу, и уменьшит, в свою очередь, такие показатели как рентабельность продаж, рентабельность активов.

Соответственно, учетная политика, направленная на формирование повышения качества финансовой информации для инвесторов и кредиторов, должна обеспечить формирование наиболее привлекательной отчетности в части финансовых коэффициентов.

Выводы. Исследование влияние элементов учетной политики на показатели финансовой отчетности субъектов малого бизнеса необходимо акцентировать, что в действующей практике малых предприятий остро стоит вопрос определения перечня методов, используемых предприятием для оценки активов, обязательств, доходов и расходов в организации бухгалтерского учета.

Обосновано, что методы оценки активов предприятия по МСФО для МСП более приспособлены к возможности упрощенного учета на малых предприятиях, поскольку предусматривают применение меньшего количества методов учета для текущей и последующей оценки основных средств, нематериальных активов, запасов, финансовых активов и обязательств.

Обосновано, что составить финансовую отчетность с упрощенным Планом счетов достаточно проблематично, а название субсчетов, которые открываются, мало чем отличается от названия самих счетов общего Плана счетов, вследствие чего предложены практические рекомендации по совершенствованию формирования отчетности субъектами малого бизнеса в системе бухгалтерских счетов, и разработана детальная методика заполнения форм 1-м и 1-мс «Баланс» и форм 2-м и 2-мс «Отчет о финансовых результатах» в системе полного Плана счетов в целях улучшения качества информационного обеспечения для субъектов малого предпринимательства Донецкой Народной Республики.

Литература:

1. О применении Законов на территории ДНР в переходный период: постановление Совета Министров ДНР №9-1 от 02.06.2014 г.- URL: <https://dnronline.ru/download/postanovlenie-soveta-ministrov-dnr-9-1-ot-02-06-2014g-o-primenenii-zakonov-na-territorii-dnr-v-perehodnyj-period/> (дата обращения 08.01.2019).
2. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 25 "Финансовый отчет субъекта малого предпринимательства". Приказ Министерства финансов Украины от 25.02.2000 г., № 39, с последующими изменениями и дополнениями // URL: <http://www.ligazakon.ua> (дата обращения 15.11.18).

3. Пискунова Н.В. Принципы формирования учетной политики и факторы влияния на ее выбор/ Н.В. Пискунова// Научные записки. Серия «Экономика». URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nznuoa_2013_23_36
4. Пушкаръ М.С. Теория и практика формирования учетной политики: [монография]/ М. С. Пушкаръ//– URL: <http://dspace.tneu.edu.ua/jspui/bitstream/316497/654/1/теорія%20і%20практика%20формування%20облікової%20політик и.pdf>

Наумчук О. А., к.э.н., доцент
*ГО ВПО «Донецкий национальный университет экономики
и торговли имени Михаила Туган-Барановского»,
г.Донецк, ДНР*

Совершенствование учета необоротных активов, содержащихся для продажи

Согласно Закону "О бухгалтерском учете и финансовой отчетности" финансовая отчетность предприятий должна содержать полную, достоверную и непредвзятую информацию о финансовом состоянии и результатах деятельности предприятия. Ради достижения цели представления финансовой отчетности в настоящее время продолжается процесс совершенствования действующих и утверждение новых положений (стандартов) бухгалтерского учета.

Согласно в П(С)БУ 27 "Необоротные активы, предназначенные для продажи, и прекращаемая деятельность" [1] основные средства, в отношении которых принято решение об их продаже, должны быть переведены из состава необоротных активов к группе запасов, а доходы и расходы от их продажи отнесены к операционной деятельности предприятия. Указанные правила стали причиной многочисленных дискуссий о целесообразности и экономической обоснованности такой перегруппировки активов. Так, И. Губина [2], И. Голошкевич [3], А. Кушина [4], опираясь на нормы П(С)БУ 7 и Плана счетов бухгалтерского учета, указывают на обязательный перевод всех необоротных активов, предназначенных для продажи, в состав запасов. Чалый И. и Солтан А. [5] обосновывают, что, если не выполняются требования признания необоротных активов, предназначенных для продажи, в учете объекты следует реализовывать как необоротные активы, а не как запасы. Указанные недостатки в методологии учета необоротных активов, удерживаемых для продажи, определяют актуальность исследования.

Целью статьи является осуществление критической оценки действующей методологии учета операций по продаже необоротных активов и обоснование рекомендаций по ее совершенствованию.

П(С)БУ 27 ввел в практику отечественного учета новый объект - необоротные активы, предназначенные для продажи. До продажи таких активов их следует относить в состав запасов, а доход от их продажи и соответственно затраты отражать в составе прочих операционных доходов и расходов.

За основу П(С)БУ 27 были взяты базовые положения МСФО 5. Совет по международным стандартам бухгалтерского учета считает, что представление необоротных активов, предназначенных для продажи, «будет полезным для пользователей финансовой отчетности», а введение самого понятия активов, предназначенных для продажи, «добавляет международным стандартам финансовой отчетности совершенства» [6, параграф 7].

Данная организация также подчеркивает: «отдельное представление этих статей в балансе обеспечивает уместной информацией. Отдельное представление дает возможность различить активы, которые не были амортизированы, и активы, которые амортизировались» [6]. По их мнению, такое правило обеспечит соблюдение одной из качественных характеристик отчетной информации - сопоставимость.

Но, в балансе по статье «Необоротные активы и группы выбытия» могут быть указаны необоротные активы, амортизация на которые прекратили начислять как в начале года, так и незадолго до даты баланса. Кроме того, если Совет по международным стандартам пытается выделить активы, не подлежащие амортизации в отчетном периоде, тогда в отчетности следует отдельно указывать стоимость земли, основных средств, находящихся на консервации, или выведены из эксплуатации на период модернизации и реконструкции.

Вместе с тем, в п.28 П(С)БУ 9-прежнему указано, что в составе других (то есть неоперационных) доходов показываются доходы от реализации необоротных активов, а себестоимость необоротных активов относится к неоперационным расходам. При этом продажа объекта основных средств названа в качестве одной из причин их выбытия наряду с такими, как бесплатная передача или несоответствие критериям признания активом (п.34 П(С)БУ 7).

И в отношении положений МСФО 5 специалисты Ernst & Young констатируют, что этот стандарт «не составлен и не сформулирован должным образом» [5, с. 64]. Некоторые эксперты утверждают, что он позволяет «достаточно эффективно манипулировать отчетностью», и выражают сомнение в том, что стандарт может защитить отчетность от влияния недобросовестных учетных механизмов.

Считаем, что при обычных условиях хозяйствования списание необоротных активов вследствие их реализации должно осуществляться со счетов класса 1 «Необоротные активы» без предварительного перевода в состав запасов. В пользу такого утверждения выступают следующие факты:

1. Неправомерно операции по продаже необоротных активов относить к операционной деятельности предприятия, поскольку на одном из предприятий продажа основных средств и других необоротных активов не считается основной уставной деятельностью. В противном случае информация о доходах и расходах по видам деятельности, содержащаяся в отчете о финансовых результатах, является бесполезной для принятия управленческой деятельности;

2. Достаточно часто предприятие приступает к продаже машин и оборудования, бывших в эксплуатации, для их замены на новые и более мощные. В таком случае ресурсы, полученные от продажи, следует считать одним из источников капитального инвестирования наряду с амортизационными

отчислениями. Единственным отличием между продажной стоимостью объектов и суммой их амортизации является источник получения ресурсов: стоимость основных средств, на которую в течение фактического срока эксплуатации начислена амортизация, возмещают покупатели товаров, работ, услуг, а остаточную стоимость проданного объекта - непосредственно его покупатель. Такой подход распространен в зарубежной практике, когда сами производители машин и оборудования выкупают объекты для обмена на более современные.

3. На практике довольно сложно добиться соблюдения некоторых условий признания необоротных активов, предназначенных для продажи. Так, согласно п. 1 П(С)БУ 27 необоротные активы, предназначенные для продажи, признаются если «они готовы для продажи в их нынешнем состоянии» [1, п.1]. Речь идет о выполнении всех технических мероприятий по их выводу из эксплуатации. На практике такие предпродажные мероприятия осуществляются непосредственно перед передачей объекта покупателю, а значит период времени между технической подготовкой объекта к продаже и его списанием не является существенным.

Не всегда выполняется и следующий критерий - высокая вероятность их продажи. Речь идет о плане или даже о заключенном договоре продажи. МСФО 5 более жестко подходит к формализации этого критерия, отмечая: «чтобы повысить вероятность продажи, управленческий персонал соответствующего уровня должен составить план продажи актива и инициировать активную программу по определению покупателя и выполнения плана» [6]. В настоящее время, не каждое предприятие принимает такие активные меры по обеспечению быстрой продажи необоротных активов.

Считаем, что перегруппировка активов, то есть перевод их из состава необоротных активов в состав запасов целесообразен при наличии определенной программы развития системы управления экономическими процессами предприятия. Причинами разработки такой программы могут быть:

- официальное признание неплатежеспособности предприятия. В этом случае предприятие в программе определяет круг проблемных вопросов по погашению своего денежного обязательства перед кредиторами и определяет приоритетные варианты их решения;

- реорганизация или ликвидация предприятия, сопровождается продажей его имущества.

Признание указанных программ развития системы управления экономическими процессами предприятия требуют изменения общей концепции учета, поскольку прекращает действовать один из базовых принципов учета и отчетности - непрерывность деятельности предприятия в ближайшие 12 месяцев. Итак фирма должна перейти на другие способы учета, признания и оценки различных статей финансовой отчетности. В частности, выбывающие необоротные активы начинают учитываться по правилу наименьшей оценки (как запасы, предназначенные для продажи), а амортизация их стоимости должна быть прекращена.

Экономическое обоснование последних изменений в действующих положениях (стандартах) бухгалтерского учета операций по продаже необоротных активов, сопоставления национальной методологии учета с

теоретическими основами, что обобщенные в международных стандартах финансовой отчетности, позволило установить следующие выводы:

1. Продажа необоротных активов в период экономического развития предприятия, осуществляется для обновления парка машин и оборудования и других причин в пределах существующей стратегии развития предприятия, следует относить к инвестиционной, а не операционной деятельности предприятия.

2. Перегруппировка активов из состава необоротных в запасы является следствием изменения общей концепции учета на предприятии в случае признания его неплатежеспособным, реорганизации или ликвидации.

Литература:

1. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 27 "Необоротные активы, предназначенные для продажи, и деятельность, которая прекращается", утв. приказом МФУ от 07.11.2003 г., № 617.
2. Губина И. Финансовая отчетность 2008 - середина пути // Бухгалтерия. - 2008. - № 26. - с. 80 – 83.
3. Голошевич И., Кушина А. Последние изменения в бухгалтерском учете: частичное восстановление справедливости // Бухгалтерия. - 2008. - № 36. - с. 58 – 60.
4. Кушина А. Когда необоротные активы становятся оборотными // Бухгалтерия. - 2008. - № 4. - с. 61-642.
5. Чалый И. Продажа основных средств: как учет зависит от намерений // Бухгалтерия. - 2008. - № 37. - с. 63 – 67.
6. МСФО 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и деятельность, которая прекращается».

*Петренко С.Н., д.э.н, профессор
Бессарабов В.О., к.э.н, доцент*

*ГО ВПО «Донецкий национальный университет экономики
и торговли имени Михаила Туган-Барановского»
г. Донецк, ДНР*

МОДЕЛИРОВАНИЕ МЕТОДИК СОЦИАЛЬНО ОРИЕНТИРОВАННОГО УЧЕТА И ПОРЯДКА ОТРАЖЕНИЯ ИНФОРМАЦИИ В ОТЧЕТНОСТИ

Введение. С развитием социальных отношений меняются требования хозяйствующих субъектов к информации, на основе которой принимаются решения. В связи с этим возникает необходимость формирования такой информации в системе бухгалтерского учета, которая бы в полной мере раскрывала социально ответственную деятельность компаний.

В основу формирования данной информации должен быть положен комплексный подход, включающий в себя три компонента: организационную, техническую и методическую. Организация и функционирование социально ориентированного учета и составление отчетности должно осуществляться в

разрезе каждой компоненты. В рамках данного исследования внимание будет уделено методической компоненте.

Большое научно-практическое значение имеют комплексные исследования проблем построения моделей бухгалтерского учета В.Ф. Палия, Р.С. Рашитова, В.М. Рашковского, Я.В. Соколова [1-3; 6; 7].

Отсутствие комплексных теоретико-методических разработок в части построения социально ориентированного учета и отчетности, усиление роли бухгалтерского учета в процессе формирования информации о результатах финансирования социальных программ и мероприятий, научная и практическая значимость модельно-методического инструментария в повышении качества информационного обеспечения управления обуславливают актуальность представленного исследования.

Цель работы заключается в формировании этапов моделирования методик социально ориентированного учета и порядка отражения информации в отчетности

Основная часть. Зачастую термин «методика учета» смешивается с понятием «технология учетного процесса», тогда как последнее представляет совокупность сведений об организации сбора и систематизации учетной информации, описание этих сведений в виде регламента технологического процесса обработки учетной информации.

В отличие от этого толкования, методика учета представляет собой совокупность способов и приемов выполнения работ по учету, связанных общностью решаемой задачи, которая выполняет роль методической инструкции – организационного документа, вступающего в юридическую силу с момента утверждения.

В основу формирования любой методики (в том числе и исследуемой нами) должна быть положена система принципов. Анализ подходов к формированию методик учета позволил нам выделить основополагающие принципы, на которых должны базироваться методики учета. К ним относятся:

- целенаправленность – ориентация методики на подготовку информации для принятия управленческих решений конкретными пользователями;
- системность – представление в методике объектов учета как системы;
- комплексность – возможность реализации методики по всем объектам учета и на всех уровнях управления;
- унификация – формирование типовых элементов описания методики, используемых при ведении учета;
- стандартизация – установление комплекса норм, требований к методике;
- унификация проектных решений – исключение дублирования элементов описания методики на основе ее типизации для различных объектов учета на различных уровнях учетного процесса.

Следует отметить, что процесс формирования методики учета должен быть четко и поэтапно смоделирован. Каждый из этапов моделирования должен быть описан и охарактеризован таким образом, чтобы являться логической основой для реализации следующего этапа. Этапы моделирования методик представлены на рис. 1.

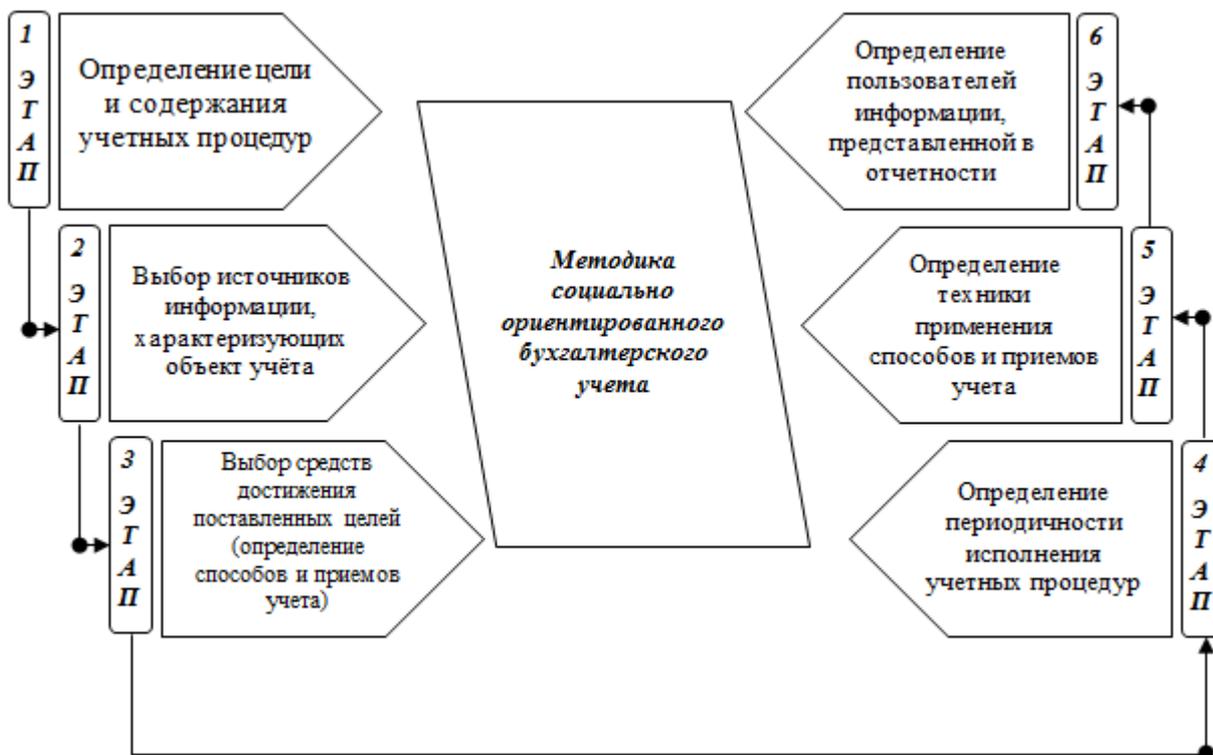


Рис. 1. Этапы разработки и моделирования методик социально ориентированного учета и порядка отражения информации в отчетности

Выводы. Таким образом, как было отмечено нами ранее [4, 5], объектами социально ориентированного учета являются расходы на социально ответственную деятельность. Поэтому дальнейшие исследования должны быть направлены на рассмотрение каждого из элементов применительно к методике учета расходов на социально ответственную деятельность (перед работниками и обществом) и порядку отражения информации в отчетности.

Литература:

1. Євдокимов В.В. Моделювання системи бухгалтерського обліку: теорія і практика застосування: [текст]: Автореф. дис. канд. екон. наук: 08.06.04. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://disser.com.ua/contents/35792.html>.
2. Малькова Т. Н. Исторический анализ методологии бухгалтерского учета. СПб.: Издательство Санкт-Петербургского государственного университета экономики и финансов, 1997.
3. Палий В.Ф., Соколов Я.В. Теория бухгалтерского учета: Учебник. М.: Изд-во «Финансы и статистика», 1988. – 279 с.
4. Петренко С.Н., Бессарабов В.О. Формирование объектов социально ориентированного учета и раскрытия информации о них в финансовой и социальной отчетности // Научный журнал Вестник ДонНУЭТ. 2013. № 4. С.183-192.
5. Петренко С.Н., Бессарабов В.О. Объектно-субъектный подход к определению понятий социально ориентированного бухгалтерского учета // Корпоративное управление и инновационное развитие экономики Севера: Вестник Научно-исследовательского центра корпоративного права, управления и венчурного инвестирования Сыктывкарского государственного университета. 2015. №3. – С.197-207.

6. Рашитов Р. С., Соколов Я.В. Моделирование как метод бухгалтерского учета : уч. пособ. Ленинград, 1974. – 28 с.
7. Сидорова М.И. Развитие моделей бухгалтерского учета в условиях современных информационных технологий: автореф. дис. ... на соискание уч. степени докт. экон. наук: спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика». Москва, 2013. – 44 с.

*Петренко С.Н., д.э.н., профессор
ГО ВПО «Донецкий национальный университет экономики
и торговли имени Михаила Туган-Барановского»
г. Донецк, ДНР*

ОСОБЕННОСТИ ПОДХОДОВ К ИЗУЧЕНИЮ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Введение. В течение всего процесса развития бухгалтерского учета учеными использовались различные подходы к определению сущности и назначению учета. Акцент ученых делался исключительно на методологической плоскости исследований. Однако нельзя утверждать, что именно вопросы методологии формируют ценность учетной науки.

Появление древних цивилизаций (Египет, Шумерия, Вавилон, Китай) дало толчок развитию учета, который основывался как на достижениях научных познаний (письменности, математике, астрономии, земледелии и т.д.), так и на опыте людей в части реализации экономических целей хозяйствования. Именно социальный фактор формирует ценность учетной науки – исконная потребность любого общества в измерении и осуществлении деловых операций и их записи на материальных носителях (в Египте на папирусе, в Шумерии на глиняных табличках и т.д.) была определяющей, как средства отражения тех или иных событий, интересующих отдельные группы социума.

Не возникает сомнений в том, что появление бухгалтерии было вызвано жизненными потребностями. Другими словами, необходимостью знать количество и состав имущества в хозяйстве; сколько должны этому хозяйству и сколько оно должно другими лицам. Отвечая на данные вопросы, человек в Древнем Египте проводил инвентаризацию, в Месопотамии оформлял первичные («оправдательные») документы, а в Древнем Китае организовывал развитую систему учета материальных ценностей и т.д.

Однако, методологию необходимо рассматривать как один из факторов влияния на учет для правильного отображения событий, вызывающих интерес отдельных групп социума, так как способ познания объектов учета полностью зависит от степени развития этого социума и культурной среды.

Исследованию вопросов изучения бухгалтерского учета с позиций социальных явлений и социальных отношений посвящены работы таких ученых, как: А.Раппапорта, А. Белкаоя, Ф.Бимса, П.Ферта, О.Литтлтона, В.Циммермана, Н.Бедфорда, Г.Г. Кирейцева, С.Ф. Голова, А.Н. Петрука, И.В. Жиглей, М.С. Пушкаря, М. Чумаченко, Ф.Ф. Садовского, Л.В. Чижевской [1-6] и др.

Принимая во внимание результаты исследований ученых, следует отметить, что изучению проблем бухгалтерского учета с позиции, которая позволяет сконцентрироваться на исследовании социального фактора – потребности отдельных групп социума в отражении и оценке результатов деятельности, уделяется недостаточно внимания, что в свою очередь, обуславливает необходимость детального изучения возможных подходов к изучению бухгалтерского учета.

В связи с этим, цель работы заключается в исследовании подходов к изучению бухгалтерского учета.

Анализ научных трудов по истории развития науки о бухгалтерском учете позволяет утверждать, что длительное время исследования вопросов становления и развития учета проводились в отрыве от социальных явлений и общемировой среды (экономической, культурной и политической).

Основная часть. Наука об учете развивалась на методологической основе в отрыве от реальных запросов экономики и потребностей общества, так как ученые сосредоточились исключительно на вопросах частного характера: что является предметом и методом; классификация счетов и типов изменений в балансе в результате хозяйственных операций и тому подобное. Такой узконаправленный подход негативно сказался на имидже науки о бухгалтерском учете, так как не учитывал потребности заинтересованных пользователей, а потому не имел связи с обществом.

Фундаментальные достижения ученых по изучению сущности бухгалтерского учета условно можно свести к четырем подходам, основные положения которых представлены в табл. 1.

Таблица 1

Подходы к изучению бухгалтерского учета

Подход к изучению бухгалтерского учета	Основные положения	Представители
Философский подход	Ученые пытались осмыслить ход исторического развития и выяснить, какие законы управляют этим развитием. Они выстраивали свои схемы, в которые закладывали некоторые факты из истории учета, но сами схемы требовались авторам только для доказательства своих теорий учета.	Ф.В. Езерский, Я.М. Гальперин, А. Хаар.
Документальный подход	Ученые сочетали факты с их документальным подтверждением. Данный подход основывается на сборе и обработке документов, что давало возможность установить исторические аспекты развития учета. Авторы преподавали факты, они издавали тексты старинных книг по учету, воздерживаясь от комментариев.	В.Ф. Широкий, Б. Пенндорф, Ф. Мелис, Е. Стевелинк.
Синтетический подход	Авторы обобщили фактический материал с помощью философской концепции, поэтому это направление объединило два предыдущих. Его сторонники на основании исторического опыта пытались обобщить развитие учета в рамках философских концепций.	А.И. Галаган, Н.С. Помазков, А.И. Лозинский, К.П. Кейли, Г.Д. Елдридж.
Аналитический подход	Авторы изучали не общий процесс учета, а отдельные его категории и специфические	О.Ч. Литтлтон, Б.С. Ямей,

Подход к изучению бухгалтерского учета	Основные положения	Представители
	моменты. Подход характеризуется изучением отдельных элементов метода бухгалтерского учета, а не бухгалтерского учета и его развития в целом.	Н.Р. Вейцман.

Результаты исследования сущности подходов к изучению бухгалтерского учета (его истории) свидетельствуют о том, что развитие общества постоянно обуславливало усложнение учета и, как следствие, возникновение новых подходов, которые наиболее точно соответствовали развитию как научных знаний того времени, так и общества в целом.

В определенной степени не один из обозначенных подходов не отражает, зависимости специализированных знаний о бухгалтерском учете от социальных и культурных условий, в которых они создавались и модифицировались. Учитывая тот факт, что появление учета связано с необходимостью удовлетворения информационных потребностей отдельных групп социума, возникает необходимость в изучении бухгалтерского учета с позиций социологического подхода, который бы гармонично сочетал теоретические научные знания с опытом, ценностями общества.

Соглашаясь с мнениями ученых [6, с. 11], можно выделить два направления социологического подхода (рис. 1):

– первый – связан с научной систематизацией и специализированными знаниями.

– второй – связан с тривиальными соображениями и знаниями, основанными на здравом смысле и ежедневном опыте людей.

Обозначенные направления позволяют разделить имеющиеся подходы по изучению бухгалтерского учета на такие, которые непосредственно создают специализированные научные знания (речь идет о философском, документальном, синтетическом подходах), и которые модифицируют и подкрепляют эти знания опытом практической деятельности (речь идет об аналитическом подходе).

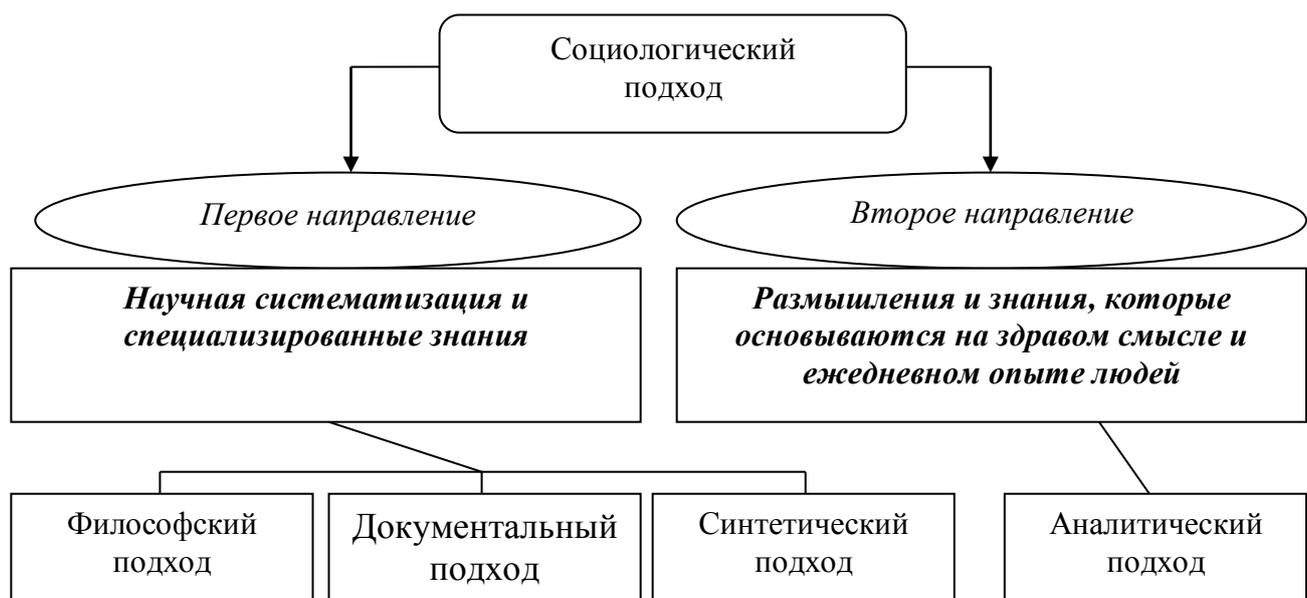


Рис. 1. Социологический подход к изучению бухгалтерского учета

Бухгалтерский учет как процесс выявления, измерения, регистрации, накопления, обобщения, хранения и передачи информации о деятельности хозяйствующего субъекта внешним и внутренним пользователем для принятия решений предполагает выполнение соответствующими лицами комплекса определенных действий. В случае бездействия таких лиц бухгалтерский учет прекращает существование по определению.

Таким образом, основным свойством бухгалтерского учета является его принадлежность человеку – субъекту, без которого он не может существовать. То есть бухгалтерский учет не может существовать благодаря исключительно методу бухгалтерского учета, а существует благодаря лицам, которые используют и реализуют этот метод. Именно поэтому необходимым является изучение бухгалтерского учета (его исторического развития) с позиций социологического подхода, особенность которого заключается в исследовании социального фактора – потребности отдельных групп социума в отражении и определенной оценке результатов деятельности.

Литература

1. Deegan C. Financial Accounting Theory / C. Deegan. - Irwin: The McGraw-Hill Companies, Inc., 2004. - 442 p.
2. Dobija M. Sprawozdanie bilansowe w rachunkowosci spoleczno-ekonomicznej / M. Dobija // Zeszyty naukowe akademii ekonomicznej w Krakowie. - 1998. - № 514.
3. Бухгалтерський облік: історичний аспект [Текст] : результати дис. досліджень Житомирської наук. бухгалтерської школи / відп. ред. Ф. Ф. Бутинець; Житомирський держ. технологічний ун-т. - Житомир : ЖДТУ, 2006. - 619 с.
4. Бухгалтерський облік соціально-відповідальної діяльності суб'єктів господарювання: необхідність та орієнтири розвитку: монографія / І. В. Жиглей ; Житомир. держ. технол. ун-т. - Житомир : ЖДТУ, 2010. - 495 с.
5. Кірейцев Г.Г. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки: монографія / Г.Г. Кірейцев. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 236 с.
6. Пушкар М. С. Ідеальна система обліку: концепція, архітектура, інформація: монографія / М.С. Пушкар, М.Г.Чумаченко – Тернопіль: Карт-бланш, 2011. – 336 с.

***Федорец М.С., к.э.н., доцент,
Семененко Е.Г.***

*ГО ВПО «Донецкий национальный университет экономики и торговли
имени Михаила Туган-Барановского», г. Донецк, ДНР*

КОНЦЕПЦИЯ ОРГАНИЗАЦИЯ УЧЕТА РАСХОДОВ ОТ ОПЕРАЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В ПРЕДПРИЯТИЯХ ТОРГОВЛИ

Введение. Бухгалтерский учет, данные которого являются основой информационного обеспечения любого предприятия, не может эффективно выполнять свои функции без его рациональной организации. Организация бухгалтерского учета предполагает создание определенной системы, которая бы

давала возможность фиксировать данные хозяйственных операций, осуществленных на предприятии, прорабатывать их, отражать в системе учетных регистров и получать сводную информацию в виде финансовой отчетности. Такая информация необходима для принятия своевременных и эффективных управленческих решений, поэтому учетная система на предприятии должна быть организована с учетом особенностей деятельности конкретного хозяйствующего субъекта.

Вопросом эффективной и рациональной организации бухгалтерского учета на предприятиях уделено значительное внимание как отечественных, так и зарубежных ученых-экономистов, что свидетельствует об актуальности и необходимости таких исследований. Особенно основательно изучили проблемы организации учета и разработка учетной политики на предприятиях Н. Бондаренко, Ф. Бутынец, Т. Бутынец, Н. Вдовенко, Н. Грабова, В. Жук, И. Завадский, А. Загородний, А. Кашаев, В. Мякота, Л. Нападовская, В. Пархоменко, Н. Правдюк, Н. Пушкарь, Я. Соколов, П. Сук и др.

Основная часть. Термин «организация бухгалтерского учета» в научной и практической деятельности используется достаточно часто, однако в подходах к определению данного понятия, его сущность и место в системе предприятия существуют различные точки зрения. В связи с этим, первоочередным является рассмотрение исследуемой категории в интерпретации разных авторов (таблица 1).

На основании проведенного анализа мнений различных ученых, приведенных в табл. 1, можно сделать вывод, что организация бухгалтерского учета – это комплекс мер по наладке и усовершенствованию системы бухгалтерского учета на предприятии в соответствии с потребностями его управление, с целью получения полной, правдивой и беспристрастной информации о фактах хозяйственной жизни предприятия, а также осуществления контроля за рациональным использованием ресурсов.

Таблица 1

Определение категории «организация бухгалтерского учета»

№ п/п	Источник	Определение
1	2	3
1.	Ф.Ф. Бутынец [2]	система условий и элементов построения учетного процесса с целью получения достоверной и своевременной информации о хозяйственной деятельности предприятия и осуществления контроля за рациональным использованием производственных ресурсов и готовой продукции
2.	В.С. Лень [8]	совокупность действий по созданию целостной системы бухгалтерского учета, поддержания и повышения ее организованности, функционирование которой направлено на обеспечение информационных потребностей пользователей учетной информации, включая выбор форм организации и формирования материального и информационного обеспечения учетного процесса
3.	М. В. Кужельный и С. О. Левицкая [6]	система условий и элементов построения учетного процесса с целью получения достоверной и своевременной информации о хозяйственной деятельности предприятия, осуществление контроля за рациональным использованием ресурсов

1	2	3
4.	В.В. Сопко, В.П. Завгородний [10]	система методов, способов и средств, обеспечивающих оптимальное функционирование предприятия и последующее развитие
5.	Пушкарь М.С. [9]	комплекс научно обоснованных организационно-технических мероприятий, обеспечивающих выполнение учетного процесса. Составляющие этого процесса – чисто технические учетные работы и оперативно-производственные комплексы учетных работ. К первым относятся отдельные виды операций собственно учетного процесса (прием документов, составление накопительных ведомостей и др). Ко вторым – совокупность учетных и контрольных работ, ограниченных определенным объектом учета (учет денежных средств, учет расчетов, учет материалов, учет продукции и ее реализации)
6.	Кашаев А.Н. [5]	совокупность элементов учетного процесса в их статическом и динамическом состоянии, которые обеспечивают наиболее активное действие на процессы выполнения плана, а также сохранения производственных ресурсов и соблюдения режима экономии

Следует также отметить, что согласно Закона ДНР «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» вопросы организации бухгалтерского учета относятся к компетенции руководителя предприятия.

Однако, по нашему мнению, основную роль в организации бухгалтерского учета осуществляет не только руководство предприятия, но и бухгалтер. Распределение обязанностей по организации бухгалтерского учета приведены в табл. 2.

Таблица 2

Распределение обязанностей по организации бухгалтерского учета на предприятии

Субъект организации бухгалтерского учета	Обязанности
1	2
Владелец или должностное лицо, осуществляющее руководство предприятием	Несет ответственность за: - организацию бухгалтерского учета; - обеспечение фиксирования фактов осуществления всех хозяйственных операций в первичных документах; - сохранение обработанных документов, регистров и в течение установленного срока, но не менее 3-х лет.
	Обязан: - создать необходимые условия для правильного ведения бухгалтерского учета; - обеспечить неукоснительное выполнение всеми подразделениями, службами и работниками, причастными к бухгалтерскому учету, правомерных требований бухгалтера по соблюдению порядка оформления и представление к учету первичных документов.

1	2
Главный бухгалтер или лицо, на которое возложено ведение бухгалтерского учета предприятия	<ul style="list-style-type: none"> - обеспечивает соблюдение установленных единых методологических основ бухгалтерского учета, составление и представление в установленные сроки финансовой отчетности; организует контроль за отражением на счетах бухгалтерского учета всех хозяйственных операций; - участвует в оформлении материалов, связанных с и возмещением потерь от недостачи, кражи и порча активов предприятия; - обеспечивает проверку состояния бухгалтерского учета в филиалах, представительствах, отделениях и других подразделениях предприятия.

Согласно определению организации учета, объектом в нашем случае будет технология учетного процесса формирования расходов от операционной деятельности. Считаем целесообразным исследовать организацию учета расходов торговых предприятий с позиции этапов закупки, транспортировки, хранения, упаковки и реализации товаров, что позволит последовательно и наиболее удачно исследовать все спорные моменты, которые возникают в процессе жизнедеятельности.

Общую технологию организации бухгалтерского учета с учетом специфики деятельности предприятия торговли нами предложено рассматривать как единый процесс организации бухгалтерского учета (рис. 1) [1, 5].

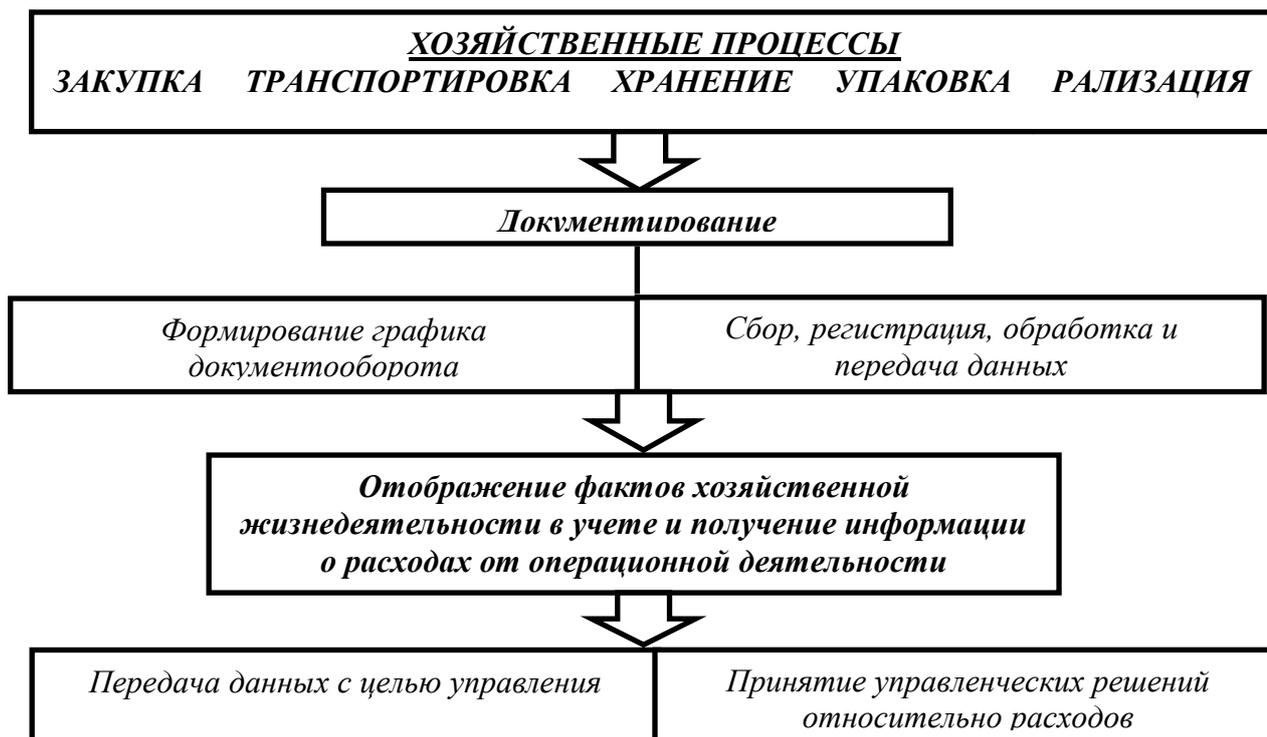


Рис. 1 . Схема организации бухгалтерского учета расходов от операционной деятельности торговых предприятий (собственная разработка)

Кроме этого, для полного раскрытия категории «организация бухгалтерского учета расходов от операционной деятельности торговых предприятий» необходимо исследовать ее составные элементы. Нами было

изучено мнение ученых-экономистов относительно классификации «элемента организации бухгалтерского учета», основные выводы представлены в табл. 3.

Разноплановость и значительное количество элементов, которые приводятся учеными, объясняется трактовкой сферы организации бухгалтерского учета как практической работы по сбору, регистрации, документирования, обобщения информации, а также оценки и калькуляции, составления баланса и других форм отчетности.

Таблица 3

Классификация элементов бухгалтерского учета

№ п/п	Авторы	Классификация
1	2	3
1.	Кужельный М. В., Левицкая С. А. [6]	по взаимосвязанным этапам: - методические, - технические, - организационные
2.	Лангазова В. В. [7]	- методологические (предмет, объекты, функции, задачи, элементы метода, приемы и средства учета), - технологические (живой труд, предметы и средства труда), - организационно-структурные (форма учета, организационная структура учетной службы)
3.	Свирко С. В. [10]	- учетный процесс, - труд исполнителей
4.	Выговская И. М. [3]	составляющие регулирования профессионального риска бухгалтера
5.	Лень В.С. [8]	составляющие формирования политики в сфере бухгалтерского учета, основными среди которых (элементы первого уровня) являются: Положение о бухгалтерии (организация учета); учетная политика; рабочий план счетов бухгалтерского учета; документация; управленческий учет; порядок проведения инвентаризации; другие политики; организация внутреннего контроля; организация материальной ответственности; организация отчетности

Также целесообразным считаем исследовать дефиницию «объект организации бухгалтерского учета». Это связано с тем, что поскольку в общем под объектом понимают явление, предмет, процесс, на которые направлена определенная деятельность, однако, единого объекта организации бухгалтерского учета установить невозможно, а он выступает как:

- технология учетного процесса;
- труд учетно-аналитического персонала и соответствующая структура его организации;
- развитие и совершенствование учета;
- организационное, техническое, информационное или иное обеспечение процесса учета.

Такое уточнение объекта именно организации бухгалтерского учета приведено в трудах Ивахненко С. В. [13]. Исходя из этого, нами сделан вывод, что ученые еще не пришли к единому мнению относительно разграничения трактовки «элементы» и «объекты» организации бухгалтерского учета. На основании вышеназванного нами была разработана концептуальная основа организации бухгалтерского учета расходов от операционной деятельности предприятия торговли (рис. 2).



Рис. 2. Концептуальная основа организации бухгалтерского учета расходов от операционной деятельности предприятия торговли (собственная разработка)

Выводы. Таким образом, рациональная организация бухгалтерского учета на предприятии основывается на принятии оптимальных объемов и сроков получения учетной информации, которая необходима для составления отчетности и принятия управленческих решений.

Литература:

1. Алисенов А. С. Бухгалтерский финансовый учет: учебник и практикум для академического бакалавриата / А. С. Алисенов. — Москва: Юрайт, 2017. — 457 с.
2. Бутынец Ф. Ф. Организация бухгалтерского учета [Текст]: учеб. / за ред. проф. Ф. Ф. Бутынца. - [3-е вид., дополнить. и перераб.]. - Житомир : Рута, 2002. - 592 с.

3. Выговская И. М. Бухгалтерский учет деятельности предприятий в условиях риска: организация и методика: Автореф. дис. на соискание наук. степени канд. экон. наук / И. М. Выговская. - Житомир, 2010. - 21 с.
4. Горицкая Н.Г. Особенности бухгалтерского учета в современных условиях. – К.:, 2012 г. – 352с.
5. Гридчина В.М. Финансовый менеджмент Курс лекций. — 3-е изд., стереотип. / В.М. Гридчина — К.: МАУП, 2014. — 160 с.
6. Кужельный М. В. Организация учета [Текст]: учебник / М. В. Кужельный, С. О. Левицкая. – К.: Центр учебной литературы, 2010. – 352 с.
7. Лангазова В. В. Организация учета в сельскохозяйственных обслуживающих кооперативах: Автореф. дис. на соискание наук. степени канд.экон. наук: спец. 08.06.04 / В. В. Лангазова. - К., 2004. - 19 с.
8. Лень В. С. Организация бухгалтерского учета [Текст]: учебное пособие / под ред. В. С. Лень. – К.: Центр учебной литературы, 2006. – 696 с.
9. Пушкарь Н. С. Тенденции и закономерности развития бухгалтерского учета в Украине (теоретико-методологические аспекты) : моногр. / М. С. Пушкарь. – Т. : Экономическая мысль, 1999. – 422 с.
10. Свирко С. В. Первичная организация бухгалтерского учета бюджетных учреждений / С. В. Свирко / / экономика и предпринимательство. Сборник научных трудов молодых ученых и аспирантов.– К.: КНЭУ, 2002. - Вып. 8. – С. 137-148.

*Федорец М.С., к.э.н., доцент,
Семененко Е.Г.*

*ГО ВПО «Донецкий национальный университет экономики и торговли
имени Михаила Туган-Барановского», г. Донецк, ДНР*

ОБОБЩЕНИЕ ИНФОРМАЦИИ ОТНОСИТЕЛЬНО РАСХОДОВ ОТ ОПЕРАЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В ОТЧЕТНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЙ ТОРГОВЛИ: УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ АСПЕКТ

Введение. Бухгалтерская (финансовая) отчетность торгового предприятия является завершающим этапом учетного процесса. В ней отражаются итоговые данные, характеризующие имущественное и финансовое положение предприятия, результаты его хозяйственной деятельности.

Основная часть. Анализ данных бухгалтерской отчетности позволяет определить истинное имущественное и финансовое состояние предприятия.

По данным бухгалтерской отчетности устанавливается излишек или недостаток источников средств для формирования запасов и затрат, при этом имеется возможность определить обеспеченность предприятия собственными, кредитными и другими заемными источниками.

На рис. 1 представлена взаимосвязь между отражением информации относительно исследуемого объекта в первичных документах и формах отчетности.



Рис. 1 . Взаимосвязь первичной документации, регистров бухгалтерского учета и форм отчетности по отражению операционных расходов предприятия торговли

Одной из важнейших форм финансовой отчетности является форма № 2 «Отчет о финансовых результатах (о совокупном доходе)», которая раскрывает информацию о доходах, расходах, прибыли и убытках, прочем совокупном доходе и доходе предприятия за отчетный период. Конечно же, такая информация должна соответствовать общим критериям, которые определены НП(С)БУ 1 «Общие требования к финансовой отчетности»[5].

Сведения отчета о финансовых результатах занимают существенную часть бухгалтерской отчетности, что расширяет, разъясняет, уточняет и дополняет информативный поток, представленный в бухгалтерском балансе, а также других формах финансовой отчетности [1, с.78].

Для более детального ознакомления был проведен сравнительный анализ относительно отображения расходов в Отчете о финансовых результатах в соответствии с МСФО, РПБУ и НП(С)БУ [4, 5, 6] (таблица 1).

Как видно из таблицы 1, следующим значительным требованием, связанным с раскрытием информации о расходах, является установленная МСБУ 1 обязанность субъекта хозяйственной деятельности предоставлять в отчетности анализ расходов, который требует особого внимания.

Раскрытие информации о расходах в бухгалтерской отчетности

МСФО	НП(С)БУ	РПБУ
1	2	3
Предусмотрено два варианта представления расходов в Отчете (по элементам или по видам деятельности), а также представления анализа затрат. Требуется предоставления объяснения по несоответствия суммы расходов по элементам и суммы расходов по видами деятельности	Раздел I. Финансовые результаты содержит информацию о потерях по видам деятельности (себестоимость реализованной продукции (работ, услуг), расходы на сбыт, административные расходы, прочие операционные расходы). В Разделе III «Элементы операционных расходов» отражаются расходы по элементам (материальные затраты, расходы на оплату труда, отчисления на социальные мероприятия, амортизация, прочие операционные расходы)	Раскрытие информации в финансовой отчетности В отчете о прибылях и убытках расходы организации отражаются с подразделением на: - себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг, - коммерческие расходы, - управленческие расходы, - прочие расходы.

Так существуют варианты такого анализа: с применением классификации, основанной на характере расходов или на их функции в предприятия. Выбор метода такого анализа существенным образом зависит от того, какой из названных видов обеспечивает предоставление более аргументированной и уместной информации [3, с.106]. В таблице 2 представлена сопоставительная характеристика.

Требование, представленное в методе «функции расходов», в целом, соблюдено в действующем в формате «Отчета о финансовых результатах (Отчете о совокупном доходе)».

Таблица 2

Сравнение методов анализа расходов согласно МСФО 1 «Представление финансовой отчетности»

Виды методов	Характеристика метода
1	2
Метод «характера расходов»	объединение расходов в прибыль или убыток осуществляется согласно их характеру (например, амортизация, приобретение материалов, транспортные расходы, выплаты работникам, выплаты на социальные мероприятия, расходы на рекламу и другие) и не предусматривает их перераспределения по функциям в рамках предприятия
Метод «функции расходов»	расходы классифицируются в соответствии с их функциями как части себестоимости (например, административных расходов, расходов на сбыт и т.д.). Этот метод предполагает, что субъект раскрывает, как минимум, информацию о себестоимости реализации отдельно от других расходов МСБУ 1 обязывает субъекта хозяйствования при осуществлении классификации расходов по функциям, раскрывать дополнительную информацию о характере расходов, включая затраты на амортизацию и расходы на вознаграждения работникам .

Необходимо отметить, что в бухгалтерской (финансовой) отчетности в российской практике также подлежит раскрытию как минимум следующая информация:

- расходы по обычным видам деятельности в разрезе элементов затрат;
- изменение величины расходов, не имеющих отношения к исчислению себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг в отчетном году;
- расходы, равные величине отчислений в связи с образованием в соответствии с правилами бухгалтерского учета резервов (предстоящих расходов, оценочных резервов и др.) [2, с.202].

В отечественном бухгалтерском учете форма № 2 финансовой отчетности охватывает расходы от операционной деятельности, которые отражаются по статьям: 2050 «Себестоимость реализованной продукции (товаров, работ, услуг)», 2130 «Административные расходы», 2150 «Расходы на сбыт», 2180 «Прочие операционные расходы». Содержание этих статей представлено в табл. 3.

Таблица 3

Содержание статей расходов от операционной деятельности предприятия торговли «Отчета о финансовых результатах (о совокупном доходе)» и техника их заполнения

Статьи актива/ пассива	Код строки	Содержание статей расходов от операционной деятельности формы №2 согласно НП(С)БУ/ПСБУ 16	Оборотно-салодовая ведомость
1	2	3	4
Себестоимость реализованной продукции (товаров, работ, услуг)	2050	В данной строке должна быть показана себестоимость реализованной продукции (товаров, работ, услуг).	Оборот по Дт счета 90 «Себестоимость реализации»
Административные расходы	2130	Должны быть отражены расходы, непосредственно связанные с управлением и обслуживанием предприятия, в том числе: — расходы на управление предприятием (заработная плата работников администрации, расходы на их служебные командировки); — налоги, сборы и прочие обязательные платежи (не относятся те, которые включены в производственную себестоимость продукции); — корпоративные расходы (на проведение соборов акционеров, а также представительские расходы); — юридические, аудиторские и консалтинговые услуги, судебные издержки	Оборот по Кт счета 92 «Административные расходы» в корреспонденции с Дт субсчета 791 «Результат операционной деятельности»
Расходы на сбыт	2150	Накапливаются все расходы, непосредственно относящиеся к реализации продукции (товаров, работ, услуг), а именно: зарплата персоналу по сбыту, расходы на рекламные мероприятия, страхование и транспортировку, гарантийное обслуживание товаров (продукции), упаковку, тару.	Оборот по Кт счета 93 «Расходы на сбыт» в корреспонденции с Дт субсчета 791 «Результат операционной деятельности»

1	2	3	4
Прочие операционные расходы	2180	Это себестоимость реализованных товарно-материальных ценностей и иностранной валюты, расходы на исследования и разработки научно-исследовательских мероприятий, признанные штрафы и пени, расходы, связанные с начислением резерва сомнительных долгов и списание сомнительной задолженности, которую не покрывает резерв. А также операционные курсовые разницы, уценка и недостачи товаров, расходы на содержание социальной сферы предприятия.	Оборот по Кт счета 94 «Прочие расходы операционной деятельности» в корреспонденции с Дт субсчета 791 «Результат операционной деятельности»

Следует отметить, что в предприятиях торговли имеют место расходы на маркетинговую деятельность. Согласно национальным и международным стандартам бухгалтерского учета такие расходы входят в состав расходов на сбыт.

Стратегия маркетинга не может быть выполнена без определенного бюджета.

Бюджет маркетинга – это финансовый план маркетинга, который содержит данные о расходах предприятия на маркетинговую деятельность. Методы формирования бюджета маркетинговых расходов разные: в зависимости от поставленных целей; исходя из возможностей предприятия; фиксированный процент от объема реализации; ориентация на конкурентов. Но, в любом случае, основой для разработки на предприятии бюджета маркетинговых расходов является план маркетинга как совокупность действий, которые необходимо выполнить отделу маркетинга для достижения поставленных целей.

С целью эффективного распределения выделенных ресурсов на реализацию маркетингового мероприятия нами предложена форма планового документа «Бюджет расходов на маркетинг» (табл. 4).

Таблица 4

Бюджет расходов на маркетинг на 2019 год

ООО «Арония»

(предприятие)

Утверждаю

Директор Бальшина М.А.

(должность, инициалы и фамилия)

Бальшина М.А.

(подпись)

«10» января 20 19г.

Статья расходов	Сумма	Структура бюджета
Платная реклама, в т.ч.:	57 100,00	16,82%
Медийно-баннерная реклама	22 500,00	
Реклама на телевидении	15 000,00	
Реклама на радио	3 750,00	
Реклама в социальных сетях	11 500,00	
Реклама в печатных изданиях	4 350,00	
Брендинг & Креатив, в т.ч.:	10 500,00	3,09%
Услуги дизайнера	2 300,00	
Услуги фотографа	1 700,00	
Печать брендированных материалов	6 500,00	
Связи с общественностью, в т.ч.:	106 480,00	31,37%
Управление репутацией	32 000,00	

Поддержка клиентов	11 680,00	
Проведение мероприятий	5 000,00	
Участие в конкурсах	12 600,00	
Представительские расходы	45 200,00	
Продукт-маркетинг, в т.ч.:	47 760,00	14,07%
Анализ рынка	22 500,00	
Анализ конкурентов	18 500,00	
Презентации товара	6 760,00	
Персонал отдела маркетинга, в т.ч.:	117 600,00	34,65%
Зарплата	80 000,00	
Отчисления	25 600,00	
Обучение, переподготовка и повышение квалификации	12 000,00	
Итого	339 440,00	100%
Прогноз продаж	1 040 000,00	
Доля маркетинговых расходов	33%	

На основании годового бюджета расходов на маркетинг специалисты по бюджетированию разрабатывают бюджеты на месяц в разрезе конкретных маркетинговых мероприятий, которые передаются специалистам по маркетингу для обеспечения контроля за расходованием ресурсов.

В соответствии с плановым документом рекомендуем форму внутреннего отчета об использовании средств, выделенных на маркетинговую деятельность предприятия торговли (табл. 5).

Каждую из статей, приведенных в бюджете необходимо рассматривать в отдельности и строго контролировать. Поэтому с целью четкого исполнения бюджета должностному лицу необходимо выполнить несколько требований:

- необходимо выполнить и согласовать расчет стоимости маркетинговых мероприятий;
- проконтролировать выполнения заданий рекламодателя;
- проверить подтверждающий документ [8].

Таблица 5

Отчет о выполнении маркетингового бюджета

ООО «Арония»

Финансовый год 2019

(предприятие)

Итого за _____ (на конец месяца)

Статья расходов	Бюджет за год	Затрачено средств на дату	Выполнено	Не выполнено
1	2			
Платная реклама, в т.ч.:	57 100,00			
Медийно-баннерная реклама	22 500,00			
Реклама на телевидении	15 000,00			
Реклама на радио	3 750,00			
Реклама в социальных сетях	11 500,00			
Реклама в печатных изданиях	4 350,00			
Брендинг & Креатив, в т.ч.:	10 500,00			
Услуги дизайнера	2 300,00			
Услуги фотографа	1 700,00			
Печать брендированных материалов	6 500,00			

Связи с общественностью, в т.ч.:	106 480,00			
Управление репутацией	32 000,00			
Поддержка клиентов	11 680,00			
Проведение мероприятий	5 000,00			
Участие в конкурсах	12 600,00			
Представительские расходы	45 200,00			
Продукт-маркетинг, в т.ч.:	47 760,00			
Анализ рынка	22 500,00			
Анализ конкурентов	18 500,00			
Презентации товара	6 760,00			
Персонал отдела маркетинга, в т.ч.:	117 600,00			
Зарплата	80 000,00			
Отчисления	25 600,00			
Обучение, переподготовка и повышение квалификации	12 000,00			
Итого	339 440,00			

Ежемесячный анализ отклонений фактических значений от бюджетных позволяет видеть четкую картину структуры расходов на маркетинговую деятельность, выделять проблемные зоны, выявлять причины отклонений, принимать оперативные управленческие решения, реально оценивать ситуацию, сложившуюся на предприятии по исполнению годового бюджета.

Выводы. Можно сделать вывод, что обобщение информации относительно расходов от операционной деятельности предприятия в отчетности очень важный элемент учета. Мы отметили, что в отчете о финансовых результатах (о совокупном доходе) расходы отражаются по 3-м статьям согласно классификации в каждом из изученных отчетов, несмотря на расхождения в наименованиях статей. Международная же практика показывает, что отчетность, сформированная согласно МСФО, отличается высокой информативностью и полезностью для пользователей.

Литература:

1. Алисенов А. С. Международные стандарты финансовой отчетности: Учебник. – М. : Юрайт, 2017. – 406 с.
2. Бланк И.А. Управление денежными потоками./ И.А. Бланк— К.:2002.— 736 с.
3. Голов С.Ф. Бухгалтерский учет по международными стандартами: примеры и комментарии: практ. пособ. - К.: Либра, 2013. - 840 с.
4. МСФО 7 «Отчет о движении денежных средств» // [Электронный ресурс]// URL: <https://finotchet.ru/articles/134/>
5. НП(С)БУ 1 «Общие требования к финансовой отчетности» // [Электронный ресурс]// URL: <https://i.factor.ua/law-95/section-546/article-11532/>
6. ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» // [Электронный ресурс]// URL: <http://base.garant.ru/12116599/>
7. Сопко В. В. Организация бухгалтерского учета, экономического контроля и анализ / В. В. Сопко, В. П. Завгородний. – К.: КНЭУ, 2004. – 411 с.

ЭКОНОМИЧЕСКАЯ СУЩНОСТЬ УПРОЩЕННОГО НАЛОГА КАК УЧЕТНОЙ КАТЕГОРИИ

Введение. На протяжении нескольких веков перед обществом и государством стоит вопрос создания справедливой системы налогообложения, которая бы позволяла покрывать расходы на выполнение функций государства и удовлетворения общественных потребностей, способствовала развитию экономики в целом и одновременно не была бы слишком жесткой. В разные времена эту проблему пытались решить путем уменьшения количества налогов, упрощения их администрирования, более четкого определения объекта налогообложения, путем внедрения единого налога.

Экономическую сущность упрощенной системы налогообложения, исторические истоки ее развития, принципы и механизмы работы изучали в своих трудах такие ученые, как Александров И.М., Анистратенко Ю.И., Киреева Е.А., Коваль Л.П., Сигидов Ю.И., и другие. Несмотря на ценность полученных исследователями результатов, отдельные вопросы остались нерассмотренными, например, эволюционирование понятия «упрощенная система налогообложения» как экономической и учетной категории.

Целью исследования является раскрытие экономической сущности упрощенной системы налогообложения как учетной категории в процессе развития экономической мысли, а также выявление существенных преимуществ и недостатков использования данной системы налогообложения.

Основная часть. Теория единого налога имеет глубокие исторические корни. В труде «Очерки финансовой науки» профессор И. М. Кулишер посвятил раздел, в котором описываются причины и источники возникновения единого налога. Он отмечает, что во все времена и эпохи человеческий разум придумывал новые налоги и цели налоговые системы. Одну из форм ее составляет «навязчивая идея» единого налога, который способен заменить всю насыщенную мозаику современных «налоговых систем» несправедливых, жестких, которые неспособны защитить бюджет от дефицита.

Теорию единого прогрессивного налога на доходы предложил немецкий экономист К. Маркс (1818-1883), сущность которой заключалась в взимании единой поголовной дани со сменой окладов по степени состоятельности плательщиков. К. Маркс в 1848 г., публикуя свой «Коммунистический манифест», в налоге на доходы увидел не единый налог, который заменяет все другие налоги (он не рассматривал возможности вытеснения всех других налогов), а прежде всего средство конфискации капиталов, социализации общества и ликвидации капитализма [7, с. 46].

В труде Н.И. Тургенева «Опыт теории налогов» исследуется теория и практика применения единого налога. Так, в разделе о едином налоге он отметил, что

несмотря на то, что разные граждане с разными доходами, имуществом, средствами промышленности делают многообразие налогов необходимым, физиократы считая землю единственным источником всех доходов и землевладельцев единственным производственным классом народа, старались доказать при этом, что все налоги падают в конце на землевладельца, потому что он один предоставляет обществу новые продукты; вторые классы только перерабатывают их, поэтому не могут нести бремя налогов и в результате предлагали чтобы платили налоги непосредственно землевладельцы; которые потом должны будут искать за это вознаграждение в повышении цены их товаров [4, с. 49].

Вопросы о необходимости усовершенствования системы налогообложения возникали в XVIII веке в трудах финансистов и итальянских писателей. Они выступали за упрощение налоговой системы, введение пропорционального налогообложения и требовали введения единого налога по образцу древних цензов в размере одной десятой или одной двадцатой от поземельного и промышленного доходов с вычетом расходов на их содержание [5, с.139].

Вместе с развитием концепции единого налога начали появляться и противники данной идеи. В частности, идею единого налога критиковал П. Прудон и считал введение единого налога недопустимым. По его мнению, все налоги несправедливы. Единый налог был бы суммой фискальных несправедливостей, «идеально несправедливым налогом» [5, с.139].

Итальянский финансист Ф. Нитти также считал идею единого налога невыполнимой, поскольку его введение не позволило бы реализовать принцип равномерности и всеобщности, который соответствует идее справедливости [20, с.140].

На протяжении XIX в. финансовая наука продолжала решать проблемы относительно упрощенной системы налогообложения, отмены многих налогов, их унификации. В связи с этим идея единого налога на земельную ренту отразилась и во взглядах американского писателя Г. Джорджа [2, с.140].

Впервые идея единого налога была введена на практике в начале 20-х гг. XX столетия на территории СССР в виде единого натурального налога на продукты сельскохозяйственного производства. В данный исторический период введения уплаты единого натурального налога было обусловлено наличием многочисленных налогов на отдельные виды сельскохозяйственной продукции, плательщиками которых было сельское население. Существующий в течение данного периода времени единый натуральный налог, а также введенный после него единый сельскохозяйственный налог в некоторой мере упрощали налогообложение сельского населения путем взимания одного налога вместо других [2, с.140].

Анализ различных теорий единого налога свидетельствует о том, что каждая из них была направлена на простоту исчисления и взимания единого налога, но в то же время – достаточно несовершенной, поскольку в обществе предлагался один налог на некий единый объект налогообложения (например, земля, капитал, затраты, доход др.) в условиях разнообразия доходов.

Для полноты характеристики исследуемого вопроса, в следующую очередь необходимо уточнить сущность упрощенной системы налогообложения. С этой целью рассмотрим трактовки данного понятия, которые встречаются в научной литературе (табл.1).

Содержание понятия «упрощенная система налогообложения»

№ п/п	Источник	Определение
1.	Александров И.М. [1]	Упрощенная система налогообложения – это особый механизм взимания налогов и сборов, который заключается в замене уплаты отдельных налогов и сборов на уплату единого налога с одновременным ведением упрощенного учета и отчетности
2.	Анистратенко Ю.И. [2]	Упрощенная система налогообложения - это особый налоговый режим, который предназначен в основном для малых и средних предприятий и индивидуальных предпринимателей
3.	Киреева Е.А. [3]	Упрощенная система налогообложения – специальный налоговый режим, применяемый налогоплательщиками (организациями и индивидуальными предпринимателями) и иными системами налогообложения
4.	Коваль Л.П. [4]	Упрощенная система налогообложения - это такая система уплаты налогов, при которой обязанность по уплате четырех основных налогов заменяется уплатой одного налога, а все остальные, установленные для них обязанности (налоговые, страховые, бухгалтерские, статистические) выполняются в общем порядке
5.	Михальчук Т.Г. [5]	Упрощенная система налогообложения – специальный налоговый режим, введенный для снижения налоговой нагрузки и стимулирования малого предпринимательства
6.	Ропотан С. В. [6]	Упрощенная система налогообложения – специальный налоговый режим, при котором в течение определенного периода времени налогоплательщик исчисляет и уплачивает налоги и сборы в особом порядке
7.	Сигидов, Ю.И. [7]	Упрощенная система налогообложения – это особый режим налогообложения, предусматривающий замену уплаты отдельных налогов на уплату упрощенного налога с одновременным ведением упрощенного учета и отчетности

Таким образом, как видно из табл.1., большинство авторов едины в определении понятия «упрощенная система налогообложения» и считают, что сущность упрощенной системы как специального налогового режима заключается в замене целого ряда налогов уплатой единого налога, исчисляемого по результатам хозяйственной деятельности налогоплательщика за налоговый период и который предназначен в основном для малых и средних предприятий и индивидуальных предпринимателей.

Единый налог с субъектов малого предпринимательства всегда был и остается весомым источником поступлений местных бюджетов и есть серьезным рычагом государственного регулирования деятельности предпринимателей и малых предприятий, являющихся субъектами упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности. Практика налогообложения доходов субъектов малого предпринимательства единым налогом за все годы его существования свидетельствует о том, что он является одним из наиболее эффективных средств стимулирования развития малого предпринимательства, гармонизации экономических интересов государства и налогоплательщиков, а также обеспечение занятости населения.

Цель упрощенной системы налогообложения заключается в уменьшении налогового бремени, упрощении налогового и бухгалтерского учета и отчетности для небольших предприятий и индивидуальных предпринимателей. Достижение указанных целей способствует развитию малого бизнеса и роста эффективности экономики страны в целом [5, с.14].

На сегодняшний день по мнению значительного круга ученых, упрощенная система налогообложения характеризуется совокупностью очевидных преимуществ и недостатков (рис.1).

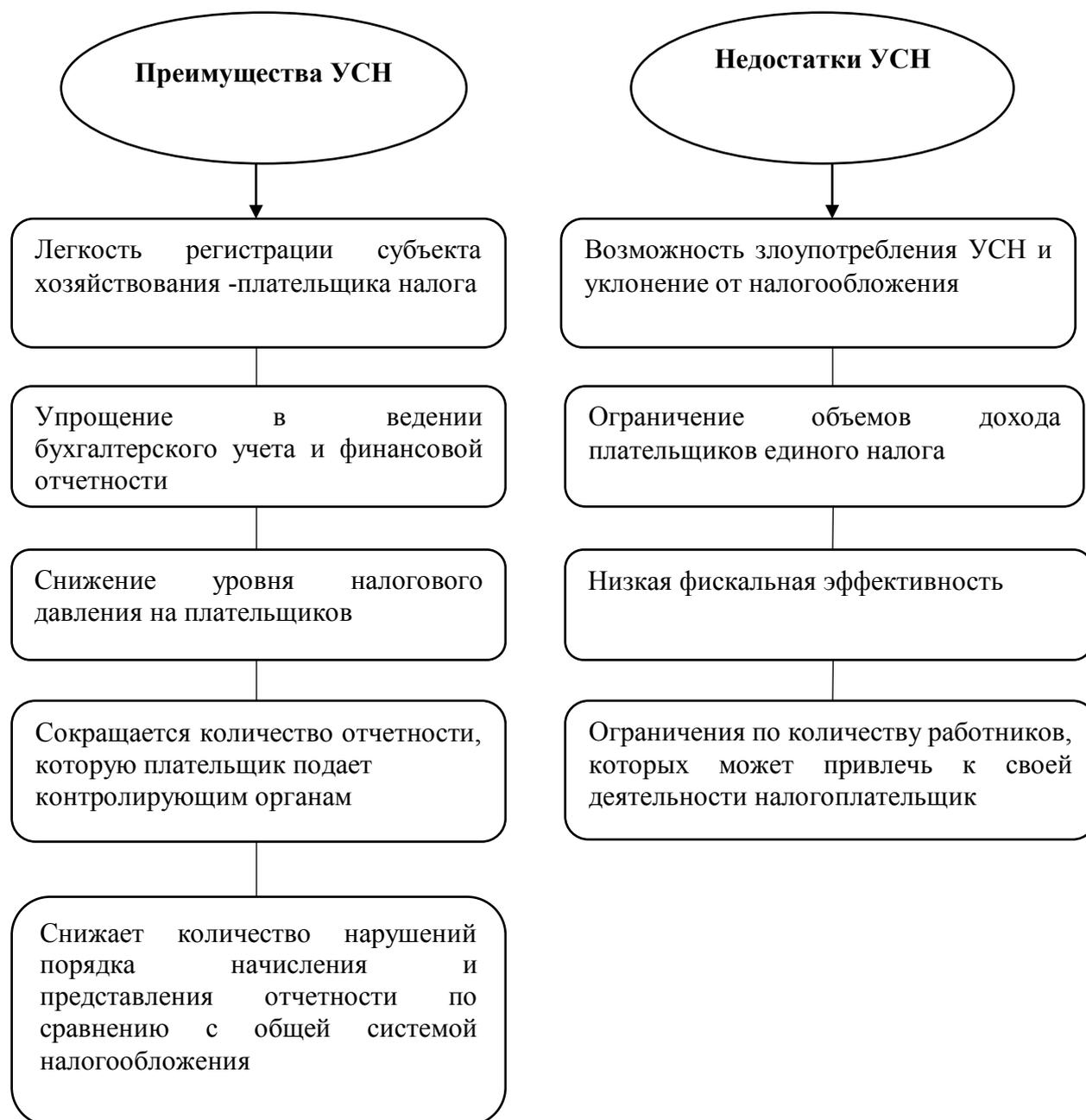


Рис.1. Обобщенный перечень преимуществ и недостатков упрощенной системы налогообложения [2, с.94]

Несмотря на перечисленные выше недостатки, положительные стороны УСН значительно облегчают труд налогоплательщиков в области налогового и бухгалтерского учета, что делает УСН привлекательной для субъектов малого бизнеса.

Выводы. Таким образом, упрощенная система налогообложения введена с целью поддержки малого предпринимательства на этапе начала собственного бизнеса, устанавливая довольно простые и прозрачные правила налогообложения, определение базы налогообложения и минимизации процедур учета и отчетности с целью улучшения бизнес-климата. Развитие малого бизнеса является наиболее эффективным инструментом рыночного реформирования экономики. Важность этого сектора экономики проявляется в том, что увеличивается количество занятого населения, и в результате увеличивается уровень дохода населения, а это приводит к тому, что растет совокупный спрос, следствием которого является увеличение производства.

Литература:

1. Александров И.М. Налоговые системы России и зарубежных стран И.М. Александров. – М., 2012. – 192 с.
2. Анистратенко Ю.И. Упрощенная система налогообложения, учета и отчетности: преимущества и недостатки / Анистратенко Ю.И. // Наше право. – 2015. – № 12. – С. 180-184.
3. Киреева Е. Особенности налогообложения субъектов малого предпринимательства в странах с различным уровнем развития / Е. Киреева [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.gb.by/izdaniya/glavnyi-bukhgalter/kireeva-eosobennosti>.
4. Коваль Л. П. Изменения в упрощенной системе налогообложения и их влияние на финансовую безопасность малого предпринимательства / Л. П. Коваль // научный вестник НЛТУ — 2018. — Вып. 22.1. — С. 244-250.
5. Михальчук Т. Г. Налогообложение малого бизнеса как направление развития предпринимательства / Михальчук Т. Г. // Международная Конференция Молодых Ученых по Прикладной Физике. - 2014. - № 11. - С. 79-83.
6. Ропотан С. В. Система налогообложения как фактор развития малого предпринимательства [Текст] // Актуальные вопросы экономических наук: материалы II Междунар. науч. конф. (г. Уфа, апрель 2017 г.). — Уфа: Лето, 2017. — С. 14-16.
7. Сигидов, Ю.И. Налоговый учет и его взаимосвязь с другими учетными системами / Ю.И. Сигидов, В.В. Башкатов // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2015. – № 4. – С. 27-30.

Семенова Ф.З., к.э.н., доцент

ФГБОУ ВО «Северо-Кавказская государственная академия»,
РФ, г. Черкесск

К ВОПРОСУ О СТАНДАРТАХ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ИСЛАМСКИХ ФИНАНСОВЫХ ИНСТИТУТАХ

Введение. Адаптация методов бухгалтерского учета к особенностям социально-экономических условий определенного общества требует своего исследования, особенно в исламских странах. Это объясняется тем, что

концепции развития бухгалтерского учета в мусульманском мире определили его специфические задачи и функции, для выполнения которых необходима трансформация действующего методологического инструментария [2, с. 54].

Основная часть. «Исламская экономическая модель представляет собой систему хозяйствования в соответствии с нормами и принципами мусульманского права» [1]. «Информационные потребности институтов исламской экономической модели обеспечивает «исламская модель бухгалтерского учета». Для выполнения своих основных функций, исламский бухгалтерский учет должен обеспечить решение задач, которые определены исламской экономической моделью и отвечают основным ее принципам» [4].

По утверждению Харисова Ф.И и других «финансовый учет играет важную роль в исламской финансовой системе в части регулирования и создания гармоничной интеграции между различными сторонами, участвующими в осуществлении хозяйственных операций. Бухгалтерский учет в исламских финансовых учреждениях нацелен на формирование информации, исходя из которой пользователи финансовой отчетности оценивают степень реализации исламскими организациями прав и обязанностей всех заинтересованных сторон в соответствии с принципами шариата – системы нравственных ценностей ислама» [7].

Развитие экономики, возникновение относительно новых экономических субъектов, финансовых институтов, в том числе и исламских банков обусловило потребность в адекватной, достоверной и уместной информации для пользователей бухгалтерской отчетности. и как следствие необходимость разработки соответствующей модели бухгалтерского учета и отчетности, которая одновременно отвечала постулатам шариата, учитывала уникальные характеристики исламских банков и интересы пользователей учетной информации. В целях разработки основных принципов бухгалтерской отчетности исламских финансовых институтов в 1991 г. была создана Организация по бухгалтерскому учету и аудиту для исламских финансовых учреждений (ААОИФИ, Accounting and Auditing Organization for Islamic Financial Institutions – ААОИФИ). В разработке и введении стандартов бухгалтерского учета и финансовой отчетности участвует именно Организация по учету и аудиту операций исламских финансовых институтов (ААОИФИ).

«В настоящее время ею уже выпущено, в общей сложности, 100 стандартов в области шариата, учета, аудита, этики и управления международными исламскими финансами. Деятельность данной организации поддерживается более чем в 45 странах государственными органами, включая центральные банки и иные регулирующие органы, финансовые учреждения, бухгалтерские, аудиторские и юридические фирмы. Разработанные организацией стандарты используют в настоящее время всеми ведущими исламскими финансовыми институтами и создают основу для гармонизации международной практики исламских финансов [по 6, с. 141]. «Помимо основных стандартов, в действие введены 5 стандартов для аудиторской деятельности, 7 – для управленческой деятельности и 2 этических стандарта» [4, с.277] .

Организация бухгалтерского учета и аудита исламских финансовых институтов является некоммерческой организацией, созданная для поддержки и

развития стандартов бухгалтерского учета для исламских финансовых институтов и других участников хозяйственной деятельности в странах распространения ислама. Основной целью работы организации является обеспечение соответствующего регулирования учетного отображения всей деятельности хозяйственных субъектов, регламентированного принципами шариата, на котором держаться все финансовые и нефинансовые отношения мусульман. Основателями и членами данной организации определяются соответствующие стандарты не только бухгалтерского учета, но и управления, этики, операций и инвестиций.

Основу исламской модели бухгалтерского учета составляют положения теории собственника и этические нормы шариата устанавливающие, что персональную ответственность за собственные действия в любой сфере деятельности несут все индивиды, а не предприятие. Согласно чему допускается одновременное нахождение в собственности владельца, как активов, так и обязательств, а это означает, что прибыль формируется на базе подхода «активы-обязательства». Данный подход определяет баланс основной формой отчетности, которая обеспечивает потребности инвесторов [3].

Несмотря на то, что данные стандарты больше относятся к исламским банкам и страховым компаниям на них ориентируются многие субъекты хозяйствования, деятельность которых напрямую не связана с финансовым сектором. Это объясняется тем, что исламские финансовые институты являются основными инвесторами деятельности разных отраслей и помимо того, ряд исламских институтов, которые используются исламскими банками так или иначе связаны с хозяйственной деятельностью организаций нефинансовых секторов. Данные стандарты отражают специфику исламских финансовых продуктов и направлены на раскрытие информации, необходимой всем участникам данной хозяйственной деятельности [4]. Следует особо отметить, что с экономической точки зрения основным элементом исламской модели бухгалтерского учета является запрет на спекулятивный доход и на ряд видов деятельности. Важно подчеркнуть такие особенности данной модели как, то, что нормы шариата определяют постановку и организацию бухгалтерского учета (обычно исламскую модель бухгалтерского учета называют религиозной); социальную направленность бухгалтерского учета; раскрытие информации в достаточно полном объеме; использование рыночных цен при оценке имущества и обязательств; постулирование точного исчисления закята как главной цели бухгалтерского учета.

При формировании отчетной информации исламский бухгалтерский учет должен обеспечивать решение таких основных задач, как: точное калькулирование закята (обязательный годовой налог в пользу нуждающихся); справедливое распределение полученных доходов; создание и развитие только дозволенных исламом видов деятельности с гарантией, что функционирование исламских компаний будет способствовать социально-экономическому развитию общества.

В исламских финансах есть свои уникальные правила, ограничения и требования в отношении ведения бизнеса и инвестиционной деятельности. Приемлемыми являются сделки совершенные в соответствии с принципами и

законами шариата, сделки должны придерживаться принципов шариата. Организация бухгалтерского учета и аудиторской деятельности для исламских финансовых институтов утверждает наборы соблюдения стандартов для учреждений, желающих получить доступ к рынку исламских банковских услуг.

Необходимая для финансовых отношений прозрачность требует, чтобы раскрываемая исламскими банками финансовая информация была надежной, последовательной и сравнимой по времени. Для обеспечения уверенности общества в правильности и прозрачности раскрытой информации, ежегодные финансовые отчеты проверяются независимыми профессиональными аудиторами

Кузнецов А. и другие подчеркивают: «что касается стандартов бухгалтерской отчетности и аудита, то здесь исламские финансовые институты ориентируются на нормативы ААОIFI. При этом возможны три варианта имплементации норм этой организации:

а) обязательное прямое использование “стандартов соответствия шариату” и исламских бухгалтерско-аудиторских стандартов, разработанных ААОIFI (Бахрейн, Оман, Пакистан, Судан, Сирия, Катар и Иордания; последние два – только по бухгалтерско-аудиторским стандартам);

б) стандарты ААОIFI становятся основой для разработки национальных стандартов (Индонезия и Малайзия по “стандартам соответствия шариату”, Индонезия и частично Пакистан – по бухгалтерско-аудиторским стандартам);

в) во Франции, Великобритании, Брунее, финансовом центре Дубая, Египте, Иордании, Кувейте, Ливане, ОАЭ, Саудовской Аравии, некоторых странах Африки и СНГ оба типа стандартов ААОIFI используются исламскими финансовыми институтами в добровольном порядке на основе внутренних регламентов» [по 5,с.57].

Выводы. Таким образом, в основу стандартов бухгалтерского учета базовые принципы исламской экономики отсутствие рибы (ростовщичество), гарара (неопределенности), мейсира (спекулятивного поведения), этический подход к ведению бизнеса, основанность на реальных активах и закят (благотворительность). При этом стандарты ААОIFI носят рекомендательный характер, и каждая страна в рамках общих ориентиров стандартов может разрабатывать свой стандарт в рамках страны либо финансового учреждения. Они обеспечивают соответствие операций и их учетное отражение принципам шариата.

Литература:

1. Беккин Р.И., Марджани М. Исламская экономическая модель и современность. 2010.
2. Евдокимов В.В., Грицишен Д.А. Развитие теоретико-методологических основ исламской модели бухгалтерского учета // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 20. С. 53–64. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/razvitie-teoretiko-metodologicheskikh-osnov-islamskoy-modeli-buhgalterskogo-ucheta>.
3. Исламский опыт урегулирования бухгалтерского учета [электронный ресурс]. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/konflikt-interesov-polzovateley-buhgalterskoy-informatsii-islamskiy-opyt-uregulirovaniya>.

4. Клеблеева Р.Ш. Исламская модель бухгалтерского учета: предпосылки возникновения и история развития. // <https://cyberleninka.ru/article/n/islamskaya-model-buhgalterskogo-ucheta-predposylki-vozniknoveniya-i-istoriya-razvitiya/viewe.r>.
5. Кузнецов А, Фитуни Л., Рыжкова Е, Трофимова О, А. Филоник А., Исламские финансы и их специфика в Европе // *Мировая экономика и международные отношения*, 2017, том 61, № 12, - с. 52–62.
6. Рябченко Л. И. Перспективы развития исламского банкинга в России// *Вестник университета*, 2018, №9 С.140-146 // <https://vestnik.guu.ru/jour/article/view/1154/577>.
7. Харисова Ф.И., Юсупова А.Р., Харисов И.К. Общая характеристика бухгалтерских стандартов для исламских финансовых учреждений // *Международный бухгалтерский учет*. – 2018. – Т. 21, № 3. – С. 138 – 148. // <file:///C:/Users/user/Downloads/obshaya-harakteristika-buhgalterskih-standartov-dlya-islamskih-finansov-h-uchrejdeniy.pdf>.

*Старченко А.Ю., к.э.н., доцент
Новикова О.М., магистрант*

*ГОУ ЛНР «Луганский национальный аграрный университет»
г.Луганск, ЛНР*

ОБЕСПЕЧЕНИЕ ИНФОРМАЦИОННЫХ ПОТРЕБНОСТЕЙ ПОЛЬЗОВАТЕЛЕЙ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ ПРОИЗВОДСТВЕННЫМИ ЗАПАСАМИ

Введение. Запасы являются весомой частью активов предприятия, они занимают особое место в составе имущества и доминирующие позиции в структуре затрат предприятий различных сфер деятельности, а также при определении результатов хозяйственной деятельности предприятия и при освещении информации о его финансовом состоянии.

Система бухгалтерского учета, которая генерирует и интерпретирует всю базу информационного потока, предоставленную различными рыночными системами для эффективного управления, в свою очередь, требует полной, достоверной информации о наличии и движении производственных запасов.

Проблемы развития и совершенствования учета и контроля производственных запасов отражены в трудах многих ученых, однако они до сих пор не теряют своей актуальности и требуют дальнейшего исследования.

Основная часть. В сельском хозяйстве производственные ресурсы выступают одним из синтетических показателей качества работы. Снижение их в денежной форме означает уменьшение затрат на производство и реализацию продукции, создает предпосылки для повышения темпов расширенного воспроизводства в сельскохозяйственных предприятиях, решения вопросов инфраструктуры на селе и улучшение благосостояния работников.

Для целей Положения по бухгалтерскому учету 05/1, в качестве материально-производственных запасов принимаются активы: используемые в

качестве сырья, материалов и т.п. при производстве продукции, предназначенной для продажи (выполнения работ, оказания услуг); предназначенные для продажи; используемые для управленческих нужд организации.

Положением (стандартом) бухгалтерского учета 9 «Запасы» определено, что запасы – это активы, которые: содержатся для дальнейшей продажи при условии обычной хозяйственной деятельности; находятся в процессе производства с целью дальнейшей продажи продукта производства; содержатся для употребления во время производства продукции, выполнения работ и оказания услуг, а также управления предприятием.

Для осуществления финансово-хозяйственной деятельности предприятиями всех форм собственности и отраслей экономики используются производственные запасы, которые являются наиболее важной и значительной частью активов. Сформированные производственные запасы обеспечивают постоянство, непрерывность и ритмичность деятельности хозяйствующего субъекта, гарантируют его экономическую безопасность.

В свою очередь, это требует полной, достоверной информации о наличии и движении производственных запасов, которую может предоставить только бухгалтерский учет и который в данном случае целесообразно рассматривать как элемент хозяйственной информационной системы, которая генерирует и интерпретирует всю базу информационного потока, предоставленную различными рыночными системами для эффективного управления.

Неэффективно действующая система учета запасов может повлечь несвоевременное обеспечение производства запасами или к их избыточного накопления. Таким образом, особую актуальность приобретают проблемы организации учета производственных запасов в связи с необходимостью получения оперативной и достоверной информации для осуществления управления предприятием и процессами, которые в нем происходят. Это необходимо для нужд менеджмента с целью рационализации управления такими активами, и повышения эффективности деятельности субъектов хозяйствования в целом.

Среди факторов, обусловивших проблемные вопросы в обеспечении информационных потребностей пользователей, целесообразно выделить такие, как: неудовлетворительная организация складского хозяйства, нарушение правил приема производственных запасов, завышение себестоимости приобретенных материалов, неполное оприходование запасов, нерациональное расходование материалов на производство, нарушение норм и лимитов отпуска материалов, нарушения порядка проведения инвентаризации, присвоения товарно-материальных ценностей, ошибки и подделки в документах, замена новых материалов старыми, ошибки в определении сумм уценок запасов и их отражение в учете, недостаточная компьютеризация обработки данных по учету производственных запасов.

Возможность использования учетной информации субъектами хозяйствования для удовлетворения разнообразных информационных потребностей и принятия экономических решений с целью решения конкретных

проблем и достижение поставленных целей обеспечивается качественными свойствами самой учетной информации.

Сущность информационно-аналитического обеспечения управленческой деятельности производственными запасами формируется за счет совокупности информационных ресурсов, которые способствуют эффективному проведению процесса управления, в частности разработке и реализации стратегических решений.

Информационное обеспечение учета производственных запасов — это качественное обслуживание управленческого персонала предприятия путем создания динамической системы сбора данных, их обработки, хранения и преобразования в достоверную, своевременную, точную, актуальную информацию, которая обеспечивает эффективность ведения управления и принятия соответствующих решений.

Из внешней и внутренней среды бухгалтерия предприятия получает большое количество информации, которая требует систематизации и обобщения. Для того, чтобы состоялся обмен информационными потоками, необходимо из числа полученной информации выбрать оптимально необходимую, которая будет конкретизировать ту или иную ситуацию, событие, с учетом того, кому она будет передаваться. В целом информация составляет основу учетного процесса, что обеспечивает взаимопонимание между пользователями учетной информации.

Процессы глобализации, которыми охвачены все сферы жизни общества, приводят к росту объемов информации, которая требуется для эффективного управления. Ее получение и использование обуславливают увеличение количества документов. Поэтому, традиционные методы работы с документами становятся малоэффективными и требуют новых путей оперативного получения информации.

Решению этой проблемы, а также совершенствованию информационного обеспечения управления, способствует использование в практике предприятий электронного документооборота, который значительно упрощает работу бухгалтера по составлению и оформлению документов. Особенно это касается учета производственных запасов, поскольку их численность и номенклатура могут быть очень большими. И именно от того, насколько грамотно и четко организован складской электронный документооборот, зависит уровень достоверности, точности и эффективности учета и контроля производственных запасов.

Анализируя в целом практические аспекты учета производственных запасов, можно выделить следующие негативные черты:

- низкий уровень оперативности информационного обеспечения управления производственными запасами предприятий;
- несоответствующий уровень контроля и оперативного регулирования процессов образования запасов;
- ограниченность контроля использования производственных запасов и тому подобное.

Решение этих проблем требует обновления системы получения информации о производственных запасах, использования нетрадиционных для отечественной

учетной практики подходов по эффективному их использованию и оптимизации результатов деятельности предприятия через применение принципов и методов бухгалтерского учета.

Выводы. Именно поэтому можно выделить такие направления совершенствования учета производственных запасов на предприятиях:

1) повышение оперативности информационного обеспечения управления производственными запасами предприятий, которое обеспечивается внедрением информационных технологий обработки экономической информации;

2) совершенствование системы автоматизации учетно-аналитических работ в управлении производственными запасами и обоснование рациональных методов проведения инвентаризации производственных запасов, поскольку успешное функционирование предприятий зависит, прежде всего, не только от совершенствования внутрихозяйственной деятельности вообще, а и от того, насколько развита система автоматизации их деятельности;

3) согласование механизмов управленческого и налогового учета производственных запасов;

4) обоснование системы учета материальных затрат на освоение новой техники и технологии производства;

5) четкая организация учетно-контрольных процедур движения запасов предприятий (применение приемов учета по центрам ответственности, мер контроля и оперативного регулирования процессов образования запасов).

Основной функцией учета является оперативная сборка и обработка производственной, коммерческой, финансовой и другой информации, обеспечение заинтересованных пользователей объективными данными о финансовом состоянии и результатах деятельности предприятия.

Следовательно, совершенствование существующей системы информационно-аналитического обеспечения учета производственных запасов обуславливается, прежде всего, необходимостью удовлетворения информационных потребностей пользователей учетной информации.

Совершенствование процесса документирования наличия и движения производственных запасов должно быть направленным на:

- повышение оперативности информационного обеспечения учета производственных запасов через внедрение универсальных форм документов;

- сочетание в отдельных документах синтетического и аналитического учета с четким отражением операций в системе счетов бухгалтерского учета;

- обеспечение своевременности документального оформления через упрощенность форм документов;

- приспособленность форм документов к автоматизированному способу обработки данных;

- обеспечение эффективного контроля за использованием производственных запасов. Это однозначно скажется на качестве и рациональности принятых решений, поскольку без удовлетворения информационных потребностей невозможна эффективная деятельность потребителя информационного ресурса.

Реализация перечисленных направлений совершенствования учета запасов предприятием приведет к значительному повышению результативности его финансово-экономической деятельности.

Таким образом, только четко продуманная и рационально организованная система информационно-аналитического обеспечения предоставляет возможность пользователям учетной информации получать качественную, своевременную, важную, полную и достоверную информацию, на основе которой осуществляется принятие решений.

Литература:

1. Долгова Ю. В. Сравнительный анализ 5/01 и МСФО № 2 по учету материально-производственных запасов // Молодой ученый. - 2016. - №30. - С. 188-191. [Электронный ресурс]. - <https://moluch.ru/archive/134/37465/> (дата обращения: 13.12.2019).
2. Мусатова Е. В. Проблемы и направления совершенствования учетно-аналитического обеспечения управления материально-производственными запасами [Текст] // Экономика, управление, финансы: материалы IX Междунар. науч. конф. (г. Санкт-Петербург, октябрь 2018 г.). — СПб.: Свое издательство, 2018. — С. 46-51. — URL <https://moluch.ru/conf/econ/archive/310/14525/> (дата обращения: 10.12.2019).
3. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01 / утв.приказом Минфина России от 9.06.2001 г. № 44н
4. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 9 «Запасы» (утверждено Приказом Министерства финансов Украины № 264 от 20.10.99 г., зарегистрировано в Министерстве юстиции Украины под № 751 \ 4044 от 02.11.99 г.).
5. Поплюйко А.М. Оценка производственных запасов при их использовании [Текст] // Сборник научных трудов Черкасского государственного технологического университета. - №1. - Черкассы: ЧГТУ, 2016. - С.55-63.
6. Ужва А.М., Гасяк Т.Ю. Организация и ведение учета производственных запасов в информационной среде [Текст] /А.М. Ужва, Т.Ю. Гасяк// Экономика АПК. — 2013. — № 4 (32), т. 1. — С. 149-153.

*Старченко А.Ю., к.э.н., доцент
Федина Н.С., магистрант*

*ГОУ ЛНР «Луганский национальный аграрный университет»
г. Луганск, ЛНР*

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ОРГАНИЗАЦИИ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ НА ПРЕДПРИЯТИИ

Введение. Проблемы организации учета основных средств в современных условиях приобретают сейчас особую актуальность. Основными противоречиями в процессе организации учета и составления отчетности по основным средствам является несовершенство методической и нормативно-правовой базы, формирования предприятиями необоснованной учетной политики относительно основных средств. Организации и правильному отражению основных средств в отчетности предприятий должно уделяться

первоочередное внимание. Именно по объему аккумулированных основных средств можно сделать выводы относительно масштабов деятельности предприятия, его потенциальные возможности и перспективы развития.

Основная часть. На современном этапе развития и интеграции возникает все больше проблемных вопросов основных средств.

К главным проблемам по основным средствам можно отнести:

- различные подходы к терминологии и определения сущности основных средств в финансовом учете и системе налогообложения, принципов их оценки;
- проблемы совершенствования системы амортизации;
- проблемы повышения информативности первичных документов по учету основных средств;
- проблема информационного обеспечения управления материально-технической базой, что представлено на предприятии системой учета, анализа, аудиторского контроля;
- проблемы анализа эффективности использования основных средств и возможности ее прогнозирования и т. п.

Одной из основных проблем по учету основных средств является их оценка. Согласно норм П(С)БУ 7 «Основные средства» предприятия могут использовать два вида оценки стоимости основных средств: по первоначальной или по справедливой стоимости. Обычно используют оценку по первоначальной стоимости, потому что она понятнее и проще в применении.

Оценка по справедливой стоимости сложнее и требует привлечения эксперта, который имеет право осуществить такую оценку, поэтому такой метод является затратным. Но именно последний метод позволяет оценить основные средства по их реальной стоимости, что позволяет объективнее оценить стоимость необоротных активов в целом, и как результат осуществить более точный анализ основных средств. Также данная оценка является более целесообразной при больших инфляционных процессах.

Основными проблемами, возникающими в процессе оценки по справедливой стоимости основных средств, является:

- отсутствие на сегодняшний день методических основ обоснованного определения исходной оценки основных средств, что является достаточно важным;
- использование понятия «справедливая стоимость» в П(С)БУ, поскольку рыночные цены нельзя назвать справедливыми, так как они не могут быть одновременно справедливыми для двух участников рынка - продавца и покупателя;
- при выборе объективного метода оценки основных средств необходимо иметь в виду, что не существует такой оценки, которая бы удовлетворяла требования всех без исключения пользователей финансовой отчетности.

Особенностью реализаций основных средств за денежные средства является то, что перед продажей их переводят в группу необоротных активов, содержащихся для продажи, что связано с возникновением новых их видов, которые требуют других подходов к оценке их стоимости, анализа эффективности использования и учетной политики.

В современных условиях умелая и тщательная организация бухгалтерского учета предприятия перерастает в существенный фактор эффективного использования основных средств субъектами хозяйствования. Это, в свою очередь, приводит к тому, что степень рациональности учетного процесса приобретает первостепенное значение в рамках обеспечения успешного развития предприятия.

Поскольку бухгалтерский учет является ориентированным на практику, он и сам непосредственно формируется под давлением практических потребностей, а главной задачей бухгалтера при этом является не механическая регистрация фактов, а решения задач, возникающих в процессе хозяйственной деятельности.

Организация учета основных средств определяется как процесс целенаправленного выбора и непрерывного упорядочения способов и приемов сбора, обработки и выдачи достоверной и своевременной исходной информации о наличии, движении, сохранности и использования основных средств с целью принятия управленческих решений.

Информационной основой всех учетных, аналитических и контрольных процедур является именно учетная информация, поэтому главной задачей совершенствования организации учета является определение состава и содержания показателей, которые целесообразно отражать в документации, обрабатывать и обобщать в системе учета.

На современном этапе развития бухгалтерского учета сформировался круг определенных проблем, которые связаны как с учетной системой непосредственно, так и с ее организацией.

В процессе введения в эксплуатацию либо в ходе ликвидации объекта основных средств не всегда учитываются их индивидуальные специфические особенности. Для профессионального и качественного выполнения работ по приемке и списанию объектов целесообразно разрабатывать рабочую инструкцию по определению работ и порядке их осуществления для каждого члена комиссии, определяя при этом их меру ответственности.

Создание специализированных комиссий из работников, которые будут непосредственно эксплуатировать объекты, стимулирует прием полезных для их подразделений основных средств, функциональные возможности которых соответствуют указанным в технической документации. Так же при списании основных средств необходимо детально обосновать целесообразность ликвидации объекта, что делает невозможным использование ликвидационной процедуры в корыстных целях отдельных лиц.

Что касается упорядочения движения документов и их своевременного поступления в бухгалтерию, то с этой целью целесообразно использовать графики документооборота учетных работ, в которых указывалось бы количество экземпляров каждого документа для оформления той или иной хозяйственной операции; ответственные лица и сроки выполнения.

Графики, разработанные для каждого документа, и графики работы бухгалтера конкретно с учета основных конкретизируют сводный график и помогают определить оптимальный состав исполнителей и подразделений, занятых созданием каждого документа; обеспечивают минимальные сроки его нахождения в соответствующем структурном подразделении предприятия, что

будет способствовать росту эффективности учетной работы и усилению контрольных функций.

Итак, организация учета основных средств должна строиться с учетом следующих основных факторов:

1) длительного срока использования объектов, в течение которого их необходимо учитывать;

2) технически сложное и многокомпонентное построения необходимо детально отражать в учетных регистрах;

3) необходимость проведения ремонтов, реконструкции, модернизации основных средств, что приводит к изменению их первоначальных характеристик, которые нужно своевременно отражать в регистрах учета;

4) высокая стоимость объектов требует адекватной организации процессов их приемки, списания, а также учета наличия, которые бы обеспечивали их сохранность в рабочем состоянии.

Для обеспечения сохранности основных средств, предотвращения их разборки, порчи и преждевременного вывода из строя, необходимо организовать:

1) присвоение каждому объекту основных средств инвентарного номера;

2) ведение инвентарных карточек учета основных средств и их хранения в систематизированной картотеке;

3) регистрацию инвентарных карточек в описи, обеспечивает их сохранность;

4) закрепление объектов за материально ответственными лицами;

5) учет основных средств по местам их эксплуатации в инвентарных списках.

Выводы. Организация учета основных средств должна быть целостной, единой системой взаимосвязанных, взаимосогласованных способов и методов учета, которые охватывают весь комплекс учетных процедур выявления, измерения, регистрации, накопления, обобщения, хранения и передачи информации, поэтому основными путями ее совершенствования определены следующие:

- выбор оптимальной учетной информации;

- разработка и внедрение усовершенствованных форм носителей учетной информации, наиболее адаптированных к структуре, содержанию и характеру информации;

- разработка и внедрение рациональных схем документооборота;

- разработка и внедрение рациональной технологии решения учетных задач.

Критерием выбора оптимального объема и состава информации, которая формируется в системе учета, должен стать экономический эффект, который получен от использования этой информации, то есть ее важность, ценность, полезность для процесса управления, поэтому в ходе формирования показателей документов необходимо исходить из задач, поставленных субъектами хозяйствования и системы отчетности, в формах которой отражается информация по основным средствам.

Документирование операций по движению основных средств, учетной регистрации и составления отчетности необходимо организовать как

систематизированную последовательность взаимосвязанных между собой операций учетного процесса, обеспечив при этом единство подходов при формировании учетных регистров и отчетных форм.

Чрезвычайно важным в процессе организации учета основных средств является выбор учетных показателей. Прежде всего, информация в учетных данных должна быть по содержанию достаточной для обеспечения не только потребностей учета, но и других функций управления (планирование восстановления основных средств, анализа использования объектов и контроля за их сохранностью).

Однако, при этом перенасыщения избыточной информации увеличивает стоимость учетных работ и перегружает учет не всегда нужными показателями. Это в определенной степени замедляет получение необходимой информации и затрудняет разработку оптимальных решений, поэтому «факты хозяйственной жизни подлежат регистрации только в том объеме, который позволяет осуществлять управленческое воздействие на хозяйственные процессы».

Таким образом, основным направлением совершенствования организации учета основных средств является максимальное приспособление теоретических основ организации их учета к практическим потребностям субъектов предпринимательской деятельности, возникающие в процессе принятия управленческих решений относительно движения основных средств и эффективности их использования. То есть рационализация всех форм документов и учетных регистров, а также и методов и способов сбора, обработки и обобщения учетной информации, которые были бы адаптированными к современным экономическим условиям.

Литература:

1. Амирбекова, Ш.Т. Учет основных средств в современных условиях [Текст]/ Ш.Т. Амирбекова // Совершенствование учета, анализа и контроля как механизмов информационного обеспечения устойчивого развития экономики. 2016. № 2. С. 38-41.
2. Булах Л. А. Шляхи підвищення ефективності використання основних засобів [Текст] / Л. А. Булах // Економіка АПК і природокористування. – 2006. – № 9. – С. 63–67.
3. Васильева, Д.О. Повышение эффективности использования основных средств предприятия [Текст] / Д.О. Васильева // сборник: Финансы и страхование Сборник статей научно-практического семинара. 2017. С. 12-14.
4. Островерха Р. Е. Шляхи удосконалення організації обліку основних засобів [Электронный ресурс] / Р. Е. Островерха // Науковий вісник НУ ДПС України (економіка, право). – 2009. – № 4 (47). – Режим доступа : http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Nvnudpsu // (дата обращения 12.12.2019).

МСБУ 2 «ЗАПАСЫ» И П(С)БУ УКРАИНЫ 9 «ЗАПАСЫ»: СРАВНИТЕЛЬНАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА

Введение. Трудно себе представить предприятие, в деятельности которого в той или иной мере не были бы задействованы запасы. Они нужны для изготовления продукции, административных, сбытовых целей и пр.

Рациональное использование запасов является важнейшим фактором повышения эффективности производства. В связи с этим, необходимо постоянно следить за соблюдением нормативов и за динамикой фактических материальных расходов. Данные бухгалтерского учета предприятия должны содержать информацию для нахождения резервов снижения себестоимости продукции, для рационального использования материалов, снижения норм расхода, обеспечения надлежащего хранения.

В действующей системе учета производственных запасов существует ряд недостатков, в частности нет единого толкования сущности термина «запасы», а также не уделено должное внимание возможности их повторного использования. Данные вопросы оказывают значительное влияние на результаты деятельности предприятия, поэтому требуют внимания и доработок.

Теоретические и практические аспекты учета запасов на предприятии изучали многие ученые-экономисты, в том числе: Ф.Ф. Бутынец, В.Д. Новодворский, А.Э. Калинина, В.Н. Немцев, И.М. Юркова и другие. Однако, вопросам сравнения методики бухгалтерского учета запасов по П(С)БУ Украины 9 «Запасы» с его международным аналогом МСБУ 2 уделено недостаточно внимания.

Цель работы – провести сравнительная характеристика МСБУ 2 «Запасы» и П(С)БУ Украины 9 «Запасы» для последующей разработки направлений гармонизации.

Основная часть. Бухгалтерскому учету запасов на Украине и в Донецкой Народной Республике посвящено Положение (стандарт) бухгалтерского учета (П(С)БУ) 9 «Запасы» [2]. Этот стандарт разрабатывался на основе МСБУ 2 «Запасы» [1], вступившего в силу с 1 января 2005 года. Сравним оба стандарта (табл. 1).

Обратим внимание, что МСБУ 2 не распространяется на финансовые инструменты, а П(С)БУ 9 – на финансовые активы. В данной ситуации нет противоречий, так как финансовые активы, наряду с финансовыми обязательствами и долевыми инструментами, относятся к финансовым инструментам.

С каждым годом отечественные правила бухгалтерского учета все больше становятся ближе к международным. Однако в украинской системе бухгалтерского учета до сих пор присутствуют понятия, аналогов которому нет в МСФО.

Сравнительная характеристика МСБУ 2 и П(С)БУ 9

Сравнительный признак	МСБУ 2 «Запасы»	П(С)БУ 9 «Запасы»	Вывод
Цель стандарта	Определить порядок учета запасов.	Определяет методологические основы формирования в бухгалтерском учете информации о запасах и раскрытия ее в финансовой отчетности.	Полное сходство
Раскрытие сущности запасов	Запасы – это активы: - предназначенные для продажи в ходе обычной деятельности; - находящиеся в процессе производства для такой продажи; - или находящиеся в виде сырья или материалов, которые будут потребляться в процессе производства или предоставления услуг.	Запасы – это активы, которые: - содержатся для последующей продажи при условиях обычной хозяйственной деятельности; - находятся в процессе производства с целью последующей продажи продукта производства; - содержатся для потребления при производстве продукции, выполнении работ и оказании услуг, а также управления предприятием.	Идентичны по сути
Сфера применения стандарта	Применяется в отношении всех запасов, за исключением следующих: – незавершенное производство, возникающее по договорам на строительство, включая непосредственно связанные с ними договора на предоставление услуг (см. МСБУ 11 «Договоры на строительство»); – финансовые инструменты (см. МСБУ 32 «Финансовые инструменты: представление информации» и МСБУ 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»); – биологические активы, относящиеся к сельскохозяйственной деятельности, и сельскохозяйственная продукция в момент ее сбора (см. МСБУ 41 «Сельское хозяйство»).	Применяется предприятиями, организациями и другими юридическими лицами независимо от форм собственности (кроме бюджетных учреждений и предприятий, которые согласно законодательства составляют свою финансовую отчетность по МСФО). Нормы П(С)БУ 9 не распространяются на: – незавершенные работы по строительным контрактам, включая контракты по предоставлению услуг, непосредственно связанных с ними; – финансовые активы; – текущие биологические активы, если они оцениваются по справедливой стоимости в соответствии с П(С)БУ 30 «Биологические активы».	Нет сходства
	1) товары, 2) сырье, 3) материалы, 4) незавершенное производство, 5) готовая продукция.	Для целей бухгалтерского учета запасы включают: – сырье, основные и вспомогательные материалы, комплектующие изделия и другие материальные ценности, предназначенные для производства продукции, выполнения работ, оказания услуг, обслуживания производства и административных нужд;	

Сравнительный признак	МСБУ 2 «Запасы»	П(С)БУ 9 «Запасы»	Вывод
Виды запасов		<ul style="list-style-type: none"> – незавершенное производство в виде не законченных обработкой и сборкой деталей, узлов, изделий и незаконченных технологических процессов (незавершенное производство на предприятиях, выполняющих работы и предоставляющих услуги, состоит из расходов на выполнение незаконченных работ (услуг), относительно которых предприятием еще не признан доход; – готовую продукцию, изготовленную на предприятии, предназначенную для продажи и соответствующую техническим и качественным характеристикам, предусмотренным договором или иным нормативно-правовым актом; – товары в виде материальных ценностей, приобретенных (полученных) и удерживаемых предприятием с целью продажи; – малоценные и быстроизнашивающиеся предметы, используемые в течение не более одного года или нормального операционного цикла, если он больше одного года; – текущие биологические активы, а также сельскохозяйственная продукция и продукция лесного хозяйства после ее первоначального признания. 	Нет сходства
Трактовка понятия «чистая стоимость»	Это расчетная продажная цена в ходе обычной деятельности за вычетом расчетных затрат на завершение производства и расчетных затрат, которые необходимо понести для продажи.	Это ожидаемая цена реализации запасов в условиях обычной деятельности за вычетом ожидаемых расходов на завершение их производства и реализацию.	Идентичны по сути
Оценка запасов	Запасы должны оцениваться по наименьшей из двух величин: по себестоимости или по чистой стоимости реализации.	Запасы отражаются в бухгалтерском учете и отчетности по наименьшей из двух оценок: первоначальной стоимости или чистой стоимости реализации.	Полное сходство

МСБУ 2 не содержит всеобъемлющего перечня запасов, который в подробном виде приведен в П(С)БУ 9, что является особенностью национальной «зарегламентированности» учета на фоне важности «профессионального суждения бухгалтера» в международной практике.

Не совпадают требования МСБУ 2 и П(С)БУ 9 в части оценки запасов. Так,

согласно п. 9 МСБУ 2 запасы следует оценивать по наименьшей из двух величин: себестоимости или чистой стоимости реализации, а П(С)БУ 9 требует отображать в бухгалтерском учете и отчетности по наименьшей из двух оценок: первоначальной стоимости или чистой стоимости реализации.

Понятия первоначальной стоимости в МСБУ 2 вообще не существует, в то время как первоначальной стоимостью запасов по П(С)БУ 9 может быть либо себестоимость приобретенных за плату, либо производственная себестоимость изготовленных собственными силами (П(С)БУ 16 «Расходы»), либо справедливая стоимость внесенных в виде вноса в уставный фонд (согласованная с учредителями и скорректированная на соответствующие расходы), полученных бесплатно и приобретенных в результате обмена.

Суть определения «чистая стоимость реализации», которое применяется как в П(С)БУ 9, так и в МСБУ 2, идентична.

Согласно п. 25 П(С)БУ 9 запасы отображаются по чистой стоимости реализации, если на дату баланса их цена снизилась или они испорчены, устарели, или иным образом потеряли первоначально ожидаемую экономическую выгоду.

МСБУ 2 более подробно раскрывает случаи оценки запасов по чистой стоимости реализации в случае, если себестоимость запасов не может быть возмещена. МСБУ 2 предписывает списывать запасы до чистой стоимости реализации на индивидуальной основе. Тем не менее, МСБУ 2 допускает объединение подобных или взаимосвязанных единиц, если это целесообразно. Примером выступают единицы запасов, которые относятся к одной номенклатурной группе продукции, имеют подобное назначение или конечную цель использования, производятся и продаются в одном географическом регионе, но практически не могут быть оценены отдельно от других единиц данной номенклатурной группы продукции.

Согласно МСБУ 2 и П(С)БУ 9 себестоимость выбывших запасов должна определяться с использованием одного из методов:

- идентифицированной себестоимости соответствующей единицы запасов;
- ФИФО;
- нормативных затрат;
- метода учета по розничным ценам;
- метода средневзвешенной стоимости.

Предприятие должно использовать один и тот же способ расчета себестоимости для всех запасов, имеющих одинаковый характер и способ использования предприятием. Применительно к запасам с неодинаковым характером или способом использования может быть оправдано применение разных способов расчета себестоимости.

Объем раскрываемой информации о запасах согласно МСБУ 2 намного шире по сравнению с П(С)БУ 9. Так, в финансовых отчетах согласно МСБУ 2 необходимо раскрывать такую информацию как:

- принципы учетной политики, принятые для оценки запасов, включая используемый способ расчета себестоимости;
- общая балансовая стоимость запасов и балансовая стоимость запасов по видам, используемым данным предприятием;

- балансовая стоимость запасов, учитываемых по справедливой стоимости за вычетом затрат на их продажу;
- величина запасов, признанная в качестве расходов в течение отчетного периода;
- сумма любой уценки запасов, признанная в качестве расходов в отчетном периоде в соответствии с п. 34;
- сумма любой реверсивной записи в отношении уценки, которая была признана как уменьшение величины запасов, отраженных в составе расходов, в отчетном периоде в соответствии с п. 34;
- обстоятельства или события, которые привели к реверсированию уценки запасов в соответствии с п. 34;
- балансовая стоимость запасов, заложенных в качестве обеспечения исполнения обязательств.

В соответствии с П(С)БУ 9 в примечаниях к финансовой отчетности приводится информация о:

- методах оценки запасов;
- балансовой (учетной) стоимости запасов в разрезе отдельных классификационных групп;
- балансовой (учетной) стоимости запасов, отраженных по чистой стоимости реализации;
- балансовой (учетной) стоимости запасов, переданных в переработку, на комиссию, в залог;
- сумме увеличения чистой стоимости реализации, по которой проведена оценка запасов в соответствии с пунктом 28 П(С)БУ 9.

Выводы. В ходе сравнительной характеристики МСБУ 2 и П(С)БУ 9 выявлено, что между ними имеется ряд отличительных признаков, а именно: в терминологическом словаре, в оценке запасов, порядке раскрытия информации в финансовой отчетности. С целью гармонизации национальной учетной системы с мировой необходимо минимизировать выявленные различия.

Литература:

1. Международный стандарт финансовой отчетности 2 «Запасы» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://www.minfin.ru/common/upload/library/no_date/2013/ias_02.pdf.
2. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 9 «Запасы», утв. Приказом Минфина от 20.10.99 г. №246 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.
3. Рощина Ю.В., Капралова Н.Н. Характеристика и анализ производственных запасов в соответствии с МСФО 2 «Запасы» и П(С)БУ 9 «Запасы» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://be5.biz/ekonomika1/r2012/1953.htm>.

СРАВНИТЕЛЬНАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА МСБУ 16, П(С)БУ УКРАИНЫ 7 И ПБУ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ 6/01

Введение. Хозяйственная деятельность производственной компании основана на взаимосвязанных бизнес-процессах: формирование материально-технической базы, производство и последующая реализация произведенной продукции. Эти процессы выполняются компанией последовательно, используя труд рабочих, основной и оборотный капитал. Основные средства предприятия являются наиболее важными объектами учета.

В настоящее время важность учета и контроля за рациональным использованием основных средств возрастает. В то же время бухгалтерский учет компании должен придавать большое значение порядку признания основных средств, особенно это важно в условиях гармонизации национальных учетных систем и стандартизации учета и финансовой отчетности.

Существенный вклад в исследования по формированию учетной информации об основных средствах предприятий в контексте перехода на Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) внесли такие авторы: О.А. Агеева, А.С. Бакаев, М.А. Вахрушина, Т.Н. Веселова, Л.В. Горбатова, В.Г. Гетьман, Р.Г. Каспина, В.В. Ковалев, Т.Н. Малькова, Е.А. Мизиковский, И.А. Михайлов, С.А. Николаева, В.Ф. Палий, Н.В. Пономарева, О.М. Рыбакова, Е.В. Севастьянова, Я.В. Соколов, Л.И. Хоружий и др. Наряду с российскими авторами исследования в этой области проводили и зарубежные ученые: Д. Александер, А. Бриттон, Э.Иориссен, Г. Мюллер, Х. Гернон, Г. Минк. Не принижая значения уже проведенных исследований следует отметить, что мало внимания уделено сравнительной характеристике П(С)БУ Украины 7 «Основные средства» с его международным и российским аналогами, что указывает на актуальность выбранной темы исследования.

Целью работы является проведение сравнительной характеристики П(С)БУ Украины 7 «Основные средства», ПБУ РФ 6/01 «Учет основных средств» и МСБУ 16 «Основные средства» с целью дальнейшей разработки направлений усовершенствования национального стандарта.

Основная часть. В международной практике бухгалтерскому учету основных средств посвящен МСБУ 16 «Основные средства» [2], введенный в действие с 1 января 1995 года, на Украине и в Донецкой Народной Республике – П(С)БУ 7 «Основные средства» [3], а в Российской Федерации – Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01» [4]. Сравним сначала цели указанных стандартов (табл. 1).

Цели МСБУ 16, П(С)БУ Украины 7 и ПБУ РФ 6/01

МСБУ 16	П(С)БУ Украины 7	ПБУ РФ 6/01
<p>Определяет порядок учета основных средств с тем, чтобы пользователи финансовой отчетности могли получать информацию об инвестициях предприятия в его основные средства и об изменениях в составе таких инвестиций. Основные вопросы учета основных средств – признание активов, определение их балансовой стоимости и амортизационных отчислений, а также убытков от обесценения, которые подлежат признанию (п. 1).</p>	<p>Определяет методику формирования в бухгалтерском учете информации об основных средствах, других необоротных материальных активах и незавершенных капитальных инвестициях в необоротные материальные активы, а также раскрытие информации о них в финансовой отчетности (п.1).</p>	<p>Устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информации об основных средствах организации (п. 1).</p>

Цели данных стандартов являются практически идентичными, поэтому стоит провести более углубленный анализ. Продолжим сравнение в части областей применения трех стандартов (табл. 2).

Таблица 2

Сферы применения МСБУ 16, П(С)БУ 7 и ПБУ 6/01

МСБУ 16	П(С)БУ Украины 7	ПБУ РФ 6/01
<p>МСБУ 16, согласно п. 3, не применяется к:</p> <ul style="list-style-type: none"> – основным средствам, классифицируемым как предназначенные для продажи в соответствии с МСФО 5; – биологическим активам, связанным с сельскохозяйственной деятельностью (МСБУ 41); – признанию и оценке активов, связанных с разведкой и оценкой (МСФО 6); – правам пользования и запасами полезных ископаемых, таких, как нефть, природный газ и аналогичными невозобновляемыми ресурсами. Однако этот стандарт применяется в отношении основных средств, используемых для разработки или эксплуатации активов, описанных в пунктах 2-4*. Другие стандарты могут требовать признания того или иного объекта основных средств с использованием подхода, отличного от подхода, предусмотренного настоящим стандартом. Например, МСБУ 17 требует 	<p>П(С)БУ 7, согласно п. 3, не распространяется на:</p> <ul style="list-style-type: none"> – операции с биологическими активами, связанными с сельскохозяйственной деятельностью и оцененными по справедливой стоимости, уменьшенной на ожидаемые расходы на месте продажи, особенности учета которых определяются другими П(С)БУ; – невозпроизводимые природные ресурсы, особенности учета которых определяются другими П(С)БУ; – основные средства, удерживаемые с целью продажи, особенности 	<p>ПБУ 6/01 не применяется в отношении:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) машин, оборудования и иных аналогичных предметов, числящихся как готовые изделия на складах организаций-изготовителей, как товары - на складах организаций, осуществляющих торговую деятельность; 2) предметов, сданных в

МСБУ 16	П(С)БУ Украины 7	ПБУ РФ 6/01
от субъекта хозяйствования оценивать признание объекта арендованных основных средств на основании передачи рисков и выгод. Однако в таких случаях настоящий стандарт определяет другие аспекты бухгалтерского учета основных средств, включая амортизацию (п. 4 МСБУ 16)	учета которых определяются другими П(С)БУ; – инвестиционную не-движимость, особенности учета которой определяются другими П(С)БУ	монтаж или подлежащих монтажу, находящихся в пути; 3) капитальных и финансовых вложений.
Примечание *. В данном случае подразумевают основные средства, предназначенные для обслуживания и поддержания в функциональном состоянии перечисленных активов, учет которых регламентирован другими стандартами. Например, учет многолетних насаждений регулируется стандартом МСБУ 41, а к учету сельскохозяйственной техники, которая эксплуатируется при уходе за ними, применяются нормы стандарта МСБУ 16.		

Сравним стандарты по раскрытию сущности основных средств.

В МСБУ 16 под основными средствами понимаются материальные активы, предназначенные для использования в процессе производства или поставки товаров и предоставления услуг, при сдаче в аренду или в административных целях, и пригодные к эксплуатации более чем одного отчетного периода (п. 6).

Согласно П(С)БУ 7 основные средства – это материальные активы, которые предприятие удерживает с целью использования их в процессе производства или поставки товаров, предоставления услуг, сдачи в аренду другим лицам или для осуществления административных и социально-культурных функций, ожидаемый срок полезного использования которых более одного года (п. 4).

В ПБУ 6/01 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.

Выводы. Следует отметить, что МСБУ 16, П(С)БУ 7 и ПБУ 6/01 имеют как сходные черты, так и различия. Желательно, чтобы компании применяли международные стандарты в своей работе, поскольку в этом случае информация об основных средствах более достоверна и точна, что поможет минимизировать риск и повысить доверие к ней потенциальных и реальных инвесторов.

Литература:

1. Федеральный Закон от 06.12.2011. №402-ФЗ «О бухгалтерском учете» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_170573/.

2. МСБУ (IAS) 16 «Основные средства» [Электронный ресурс]. Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_174242/ .
3. Положение (стандарт) бухгалтерского учета Украины 7 «Основные средства», утв. приказом МФУ №92 от 27.04.2000 г. – Режим доступа: <https://zakon.help/article/polozhennya-standart-buhgalterskogo-obliku-7-osnovni/> .
4. Положение по бухгалтерскому учёту «Учёт основных средств» (ПБУ 6/01), утв. Приказом Минфина России от 30.03.2001 г. №26н [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://base.garant.ru/12122835/> .

*Терещенко В.С., к.э.н., доцент,
Стрельникова В.Э., магистрант
ГО ВПО «Донецкий Национальный университет экономики и торговли
имени Михаила Туган-Барановского»
г. Донецк, ДНР*

СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ МЕТОДИКИ УЧЁТА ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ СОГЛАСНО П(С)БУ УКРАИНЫ И МСФО

Введение. Оплата труда и методика расчета заработной платы – одна из наиболее актуальных тем нынешнего времени. Учет труда и заработной платы по праву занимает одно из центральных мест во всей системе учета на предприятии. Это обусловлено тем, что высокий уровень заработной платы благотворно влияет на развитие предприятий всех форм собственности и на экономику в целом. Заработная плата как форма стоимости рабочей силы – это, с одной стороны, основная доля фонда жизненных средств работников, но, с другой стороны, часть дохода предприятия, распределяемая между работниками в соответствии с количеством и качеством затраченного ими труда и зависящая от конечных результатов работы трудового коллектива.

В условиях рыночного хозяйствования в соответствии с изменениями в экономическом и социальном развитии страны существенно меняется и политика в области оплаты труда, социальной поддержки и защиты работников. Многие функции государства по реализации этой политики переданы непосредственно предприятиям, которые самостоятельно устанавливают формы, системы и размеры оплаты труда, материального стимулирования его результатов.

Учет заработной платы заключается в том, чтобы производить точную и своевременную оплату труда работников предприятия, следить за законностью операций, связанных с начислением и выплатой причитающегося работнику заработка.

Цель работы – проведение сравнительного анализа методики учета заработной платы по П(С)БУ Украины с МСФО для последующей разработки рекомендаций по её усовершенствованию.

Основная часть. Методологические основы формирования в бухгалтерском учете информации о расчетах с персоналом по оплате труда в финансовой отчетности на Украине и в Донецкой Народной Республике установлены в одноименном ПСБУ 26 «Выплаты работникам» [2]. Так, П(С)БУ

26 устанавливает порядок учета не только сумм по оплате труда, но и других выплат персоналу, косвенно относящихся к результатам труда. Потому стандарт и назвали «Выплаты работникам». Согласно П(С)БУ 26 выплаты работникам включают текущие выплаты, выплаты при увольнении, выплаты при окончании трудовой деятельности, выплаты инструментами собственного капитала предприятия, другие долгосрочные выплаты.

В международной практике вместо понятия «заработная плата» применяется термин «вознаграждения работникам». Согласно МСБУ 19 «Вознаграждения работникам» под вознаграждениями работникам понимаются все формы возмещения, которые предприятие предоставляет работникам в обмен на оказанные ими услуги или расторжение трудового соглашения.

Сравним национальный П(С)БУ 26 с его международным аналогом (табл. 1).

Таблица 1

Сравнительная характеристика П(С)БУ Украины 26 и МСБУ 19

№	Сравнительный критерий	П(С)БУ Украины 26	МСБУ 19
1.	Цель	Определяет методологические основы формирования в бухгалтерском учете информации о выплатах (в денежной и неденежной формах) за работы, выполненные работниками, и ее раскрытия в финансовой отчетности.	Определение бухгалтерского учета и раскрытия информации о выплатах работникам.
2.	Сфера применения	Применяется работодателями - предприятиями, организациями, другими юридическими лицами независимо от форм собственности (кроме бюджетных учреждений).	Применяется работодателем для учета всех вознаграждений работникам, за исключением тех, к которым применяется МСФО (IFRS) 2 «Платеж, основанный на акциях».
3.	Количество подпунктов	34	161
4.	Классификация выплат работникам	<ul style="list-style-type: none"> – текущие выплаты; – выплаты при увольнении; – выплаты при окончании трудовой деятельности; – выплаты инструментами собственного капитала предприятия; – другие долгосрочные выплаты. 	<ul style="list-style-type: none"> – краткосрочные вознаграждения работникам; – вознаграждения по окончании трудовой деятельности; – прочие долгосрочные вознаграждения работникам; – выходные пособия.
5.	Оценка вознаграждений	<ul style="list-style-type: none"> – недисконтированная стоимость; – дисконтированная стоимость; – справедливая стоимость 	<ul style="list-style-type: none"> – недисконтированная стоимость; – дисконтированная стоимость; – справедливая стоимость
6.	Отражение в отчетности информации о вознаграждении работникам	Не раскрыта информация о разделе, где содержались бы требования и разъяснения относительно выплат работникам инструментами собственного капитала. Вместо этого стандарт отсылает к П(С)БУ 13 «Финансовые инструменты», который также не содержит подробных разъяснений.	Требования к раскрытию информации в финансовой отчетности разработаны и отражены по каждой из групп выплат.

Из табл. 1 видно, что по содержанию МСБУ 19 «Вознаграждения работникам» и П(С)БУ 26 «Выплаты работникам» несколько отличаются. Это обусловлено национальными особенностями и разовыми попытками приблизить нормы МСФО в национальное законодательство.

Таким образом, МСБУ 19 рассматривает трудовую деятельность работников как услуги, за которые они получают соответствующую компенсацию. Следует отметить, что в контексте данного стандарта директора и другой управленческий персонал также рассматриваются как работники.

П(С)БУ 26 по содержанию почти не отличается от международного, однако в МСБУ 19 полезной информации все же больше. Различия в стандартах, на наш взгляд, – это вопрос времени и стремление Украины приблизить отечественный учет к европейскому. Осуществление расчетов с работниками по международному стандарту приведет, в первую очередь, к улучшению социальной защищенности работающих, должно быть неотъемлемой целью как на уровне предприятия, так и на уровне государства, а также к развитию всей системы выплат работникам, повышению конкурентоспособности предприятия и налаживанию внешнеэкономических связей.

Таким образом, преимущества ведения бухгалтерского учета по международным стандартам действительно есть и они неопровержимы. МСФО можно расценивать как инструмент глобализации экономики и мирохозяйственных связей. Их ценность важна не только для иностранных, но и для национальных инвесторов. Это только раз подтверждает необходимость и полезность процесса внедрения МСФО для всей системы учета на Украине и в Донецкой Народной Республике.

Учитывая все вышеизложенное, можно подытожить, что на сегодняшний день МСФО является эффективным средством международной интеграции и частью устойчивого экономического развития для Украины. Использование МСФО имеет существенные преимущества перед П(С)БУ для большинства предприятий и пользователей их финансовой отчетности. А для быстрой и эффективной гармонизации бухгалтерского учета и финансовой отчетности по международным стандартам необходимо разработать такую систему правовых принципов и методологических подходов, которые бы давали возможность совершенствовать и модернизировать аспекты ведения бухгалтерского учета и отчетности на Украине.

Выводы. На основании сравнительной характеристики МСБУ 19 и П(С)БУ 26 можно сказать, что указанные нормативные документы, наряду с тождественными, содержат и отличные положения. Кроме того, поскольку на основе этих документов ведется учет и в отчетности раскрывается информация о составе и суммах выплат работникам, они не должны противоречить друг другу.

Правильный учет заработной платы предприятия чрезвычайно важен, ведь это залог безошибочного определения финансового результата предприятия.

Литература:

1. Международный стандарт бухгалтерского учета 19 «Вознаграждения работникам» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://www.minfin.ru/common/upload/library/no_date/2012/IAS_19.pdf.

2. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 26 «Выплаты работникам» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/REG8346.html.
3. Безверхий К.В. Международный и украинский опыт бухгалтерского учета в сравнительном аспекте // Международный бухгалтерский учет. – 2018. – №27 (321).
4. Юдина С.А. Сравнение учета выплат работникам по ПСБУ и МСБУ / С.А. Юдина // Управление развитием. – 2017. – №11 (87). – С. 41-43.

*Терещенко В.С., к.э.н., доцент,
Третьяченко Т.А., магистрант*

*ГО ВПО «Донецкий национальный университет экономики
и торговли имени Михаила Туган-Барановского»
г. Донецк, ДНР*

СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ П(С)БУ 15 «ДОХОД» И МСФО 15 «ВЫРУЧКА ПО ДОГОВОРАМ С ПОКУПАТЕЛЯМИ»

Введение. В условиях рыночных отношений и получения предприятиями полной самостоятельности практически во всех областях предпринимательства важнейшей категорией рыночной экономики является доход. Именно при этом условии предприятие может стабильно существовать и обеспечивать себе основу для роста.

Доходы играют большую роль для предприятия, невозможно нормальное функционирование без доходов. Без доходов у предприятия нет перспектив для развития, для расширения производства, для увеличения объемов производства. Доход является кислородом, которым дышит предприятие. Доходностью предприятия интересуются акционеры, налоговые органы, партнеры, любое юридическое лицо, которое сотрудничает, и те, которые имеют какие-либо взаимоотношения. Наибольший удельный вес в составе доходов предприятия занимает обычно выручка от реализации товаров, работ, услуг. В этом заключается актуальность выбранной темы.

Проблемам учета доходов (выручки) посвящены работы таких ученых как Асадова Е.В., Лоханова Н.О., Маценко Л.Ф., Чалий И.В., Чунихина Т.Ю., Охрамович О.Р., Токарева Т.О. и другие. Однако, недостаточно изученным остается вопрос сопоставления методики бухгалтерского учета выручки по национальным стандартам и международным.

Цель работы – провести сравнительный анализ МСФО 15 «Выручка по договорам с покупателями» и Национального П(С)БУ 15 «Доход» для последующей разработки направлений сближения.

Основная часть. Методике бухгалтерского учета выручки на Украине и в Донецкой Народной Республике посвящено Положение (стандарт) бухгалтерского учета (П(С)БУ) 15 «Доход» [4], его международный действующий аналог – МСФО 15 «Выручка по договорам с покупателями» [3].

Следует отметить, что МСФО 15 обнародован Советом по МСФО 28.05.2014 года и начал действовать с 01.01.2018 года. Он заменил собой МСБУ

18 «Выручка» и МСБУ 11 «Договора на строительство». Вообще МСФО 15 был разработан, поскольку требования признания выручки по МСБУ и US GAAP различались и нуждались в совершенствовании. В US GAAP имеются концепции широкого признания выручки и многочисленные требования для конкретных отраслей и операций, которые могут привести к различному учету аналогичных операций. МСБУ имели меньше требований по признанию выручки, которые раскрывались в двух основных стандартах: МСБУ 18 «Выручка» и МСБУ 11 «Договора на строительство», но их было трудно понять и применить. В дополнение, МСБУ 18 давало ограниченные рекомендации по таким важным темам, как признание выручки для многоэлементных соглашений.

Причиной выпуска стандарта Советом по МСФО и FASB являлось инициирование совместного проекта, чтобы прояснить принципы признания доходов и разработать стандарт, сближающий МСФО и US GAAP, чтобы:

- устранить несоответствия и недостатки в существующих требованиях в отношении доходов;
- обеспечить более надежную основу для решения вопросов выручки;
- улучшить сопоставимость на практике признания выручки между подразделениями, в отраслях и на рынках капитала;
- предоставить более полезную информацию пользователям финансовой отчетности путем совершенствования требований к раскрытию информации;
- упростить подготовку финансовой отчетности за счет сокращения ряда требований, к которым предприятие должно обратиться.

Сравним П(С)БУ Украины 15 и МСФО 15 (табл. 1).

Таблица 1

Сравнительный анализ П(С)БУ 15 «Доход» и МСФО 15 «Выручка по договорам с покупателями»

Сравнительный критерий	П(С)БУ Украины 15 «Доход»	МСФО 15 «Выручка по договорам с покупателями»
Сфера применения стандарта	П(С)БУ 15 не распространяется на доходы, связанные с: <ul style="list-style-type: none"> – договорами аренды; – дивидендам по финансовым инвестициям, учитываемым по методу участия в капитале; – страховой деятельностью; – первоначальным признанием и изменением справедливой стоимости биологических активов, связанных с сельскохозяйственной деятельностью, и с первоначальным признанием сельскохозяйственной продукции; – изменениями стоимости прочих текущих активов; – естественным приростом поголовья скота, выходом продукции сельского и лесного 	Организация должна применять МСФО 15 в отношении всех договоров с покупателями, за исключением перечисленных ниже: <ul style="list-style-type: none"> – договоры аренды, попадающие в сферу применения МСБУ 17 «Аренда»; – договоры страхования, попадающие в сферу применения МСФО 4 «Договоры страхования»; – финансовые инструменты и другие договорные права или обязательства, попадающие в сферу применения МСФО 9 «Финансовые инструменты», МСФО 10 «Консолидированная финансовая отчетность», МСФО 11 «Совместная деятельность», МСБУ 27 «Отдельная финансовая отчетность» и МСФО 28 «Инвестиции в зависимые организации и совместные предприятия»; – и немонетарные обмены между

Сравнительный критерий	П(С)БУ Украины 15 «Доход»	МСФО 15 «Выручка по договорам с покупателями»
	<p>хозяйства;</p> <ul style="list-style-type: none"> – добычей полезных ископаемых. 	<p>организациями одного направления деятельности с целью содействия осуществлению продаж покупателям или потенциальным покупателям.</p>
<p>Сущность термина «доход»</p>	<p>Увеличение экономических выгод в виде увеличения активов или уменьшения обязательств, которое приводит к росту собственного капитала (за исключением роста капитала за счет взносов собственников).</p>	<p>Увеличение экономических выгод в течение отчетного периода в форме поступлений или улучшения качества активов либо уменьшения величины обязательств, которые приводят к увеличению собственного капитала, не связанному с взносами участников капитала.</p>
<p>Классификация доходов для учетных целей</p>	<ul style="list-style-type: none"> – доход (выручка) от реализации продукции (товаров, работ, услуг); – чистый доход от реализации продукции (товаров, работ, услуг); – другие операционные доходы; – финансовые доходы; – прочие доходы. 	<ul style="list-style-type: none"> – доход от продажи товаров; – доход от предоставления услуг; – доходы от эффективного использования активов предприятия другими сторонами, результатом чего являются проценты, роялти и дивиденды.
<p>Сущность термина «выручка»</p>	<p>Общий доход (выручка) от реализации продукции, товаров, работ или услуг за вычетом предоставленных скидок, возвратов ранее проданных товаров и косвенных налогов (НДС, акциза и т.п.).</p>	<p>Доход, возникающий в ходе обычной деятельности предприятия.</p>
<p>Оценка дохода</p>	<p>Доход отражается в бухгалтерском учете в сумме справедливой стоимости активов, полученных или подлежащих получению.</p>	
<p>Критерии признания выручки от реализации</p>	<ul style="list-style-type: none"> – покупателю переданы риски и выгоды, связанные с правом собственности на продукцию; – предприятие не осуществляет в дальнейшем управление и контроль над реализованной продукцией (товарами, другими активами); – сумма дохода может быть достоверно определена; – есть уверенность, что в результате операции произойдет увеличение экономических выгод предприятия; – расходы, связанные с этой операцией, могут быть достоверно определены. 	<p>Организация должна учитывать договор с покупателем, который попадает в сферу применения МСФО 15, исключительно при соблюдении всех критериев, перечисленных ниже:</p> <ul style="list-style-type: none"> – стороны по договору утвердили договор (в письменной форме, устно или в соответствии с другой обычной деловой практикой) и обязуются выполнять предусмотренные договором обязательства; – организация может идентифицировать права каждой стороны в отношении товаров или услуг, которые будут переданы; – организация может идентифицировать условия оплаты товаров или услуг, которые будут переданы; – договор имеет коммерческое содержание (т.е. риски, распределение во

Сравнительный критерий	П(С)БУ Украины 15 «Доход»	МСФО 15 «Выручка по договорам с покупателями»
		<p>времени или величина будущих денежных потоков организации, как ожидается, изменятся в результате договора); и получение организацией возмещения, право на которое она получит в обмен на товары или услуги, которые будут переданы покупателю, является вероятным. Оценивая вероятность получения суммы возмещения, организация должна принимать во внимание только способность и намерение покупателя выплатить данную сумму возмещения при наступлении срока платежа. Сумма возмещения, право на которое будет иметь организация, может быть меньше, чем цена, указанная в договоре, если возмещение является переменным, поскольку организация может предложить покупателю уступку в цене.</p>

Сравнив сферы применения двух стандартов, можно отметить, что у МСФО 15 она шире, поскольку указано меньше ограничений.

Определения термина «доход» в П(С)БУ и МСФО несколько отличаются: согласно П(С)БУ 1 «Общие требования к финансовой отчетности» под доходом нужно понимать увеличение экономических выгод в виде увеличения активов или уменьшения обязательств, которое приводит к росту собственного капитала (за исключением роста капитала за счет взносов собственников), а согласно МСФО доход – это не только увеличение экономических выгод в виде увеличения активов или уменьшения обязательств, но еще и улучшение качества активов.

Кроме того, различаются определения термина «выручка»: в отечественном стандарте выручка – это доход от реализации продукции, товаров, работ или услуг за вычетом предоставленных скидок, возвратов ранее проданных товаров и косвенных налогов (НДС, акциза и т.п.), в МСФО 15 – доход, возникающий в ходе обычной деятельности предприятия.

Подход к оценке дохода в обоих стандартах в целом одинаков.

В новой редакции международного стандарта существенно изменились критерии признания выручки от реализации.

Основным принципом МСФО 15 является то, что компаниям следует признавать выручку, отобразив передачу товаров или предоставление услуг клиентам (покупателям), в той сумме, которая будет справедливо отражать право на получение возмещения (платежа) в обмен на эти предоставленные товары или услуги.

Еще до вступления МСФО 15 в силу Фил Доуад, руководитель международной экспертной группы КПМГ по вопросам признания выручки и резервов в рамках МСФО, сказал: «Для большинства организаций последствия

принятия нового стандарта будут значительными – он приведет не только к изменению сумм и сроков признания выручки, но и потребует полного пересмотра основных систем, используемых для формирования финансовых показателей» [5].

МСФО 15 предусматривает единую модель, которая подлежит применению к договорам с покупателями, и два подхода к признанию выручки по этим договорам: признание в определенный момент времени и признание на протяжении определенного времени.

Основным элементом данной модели является пятиступенчатый анализ договоров для решения вопроса о том, следует ли признавать выручку по соответствующим сделкам, в каком объеме и когда. Этот анализ предусматривает выполнение следующих пяти шагов:

Шаг 1: Идентификация договора с покупателем – МСФО (IFRS) 15 дает определение контракта как соглашения между двумя или более сторонами, которое закрепляет права и обязанности, устанавливает критерии для каждого отдельного контракта, подлежащего исполнению.

Шаг 2: Идентификация обязательства, подлежащего исполнению согласно договору. Обязательство, подлежащее исполнению – это обязанность передать товар или предоставить услугу согласно контракта с покупателем.

Шаг 3: Определение цены сделки. Цена сделки – это сумма возмещения (платеж), которую продавец рассчитывает получить взамен поставки товаров или предоставления услуг, за исключением сумм, получаемых в пользу третьих сторон.

Шаг 4: Распределение цены сделки между подлежащими исполнению обязательствами. Для контракта, который содержит более одного обязательства, подлежащего исполнению, компании необходимо распределить цену сделки между каждым обязательством в той пропорции, в которой предполагается исполнить каждое обязательство.

Шаг 5: Признание выручки в момент (или по мере) исполнения компанией каждого договорного обязательства.

Согласно МСФО 15 цена сделки должна быть распределена между каждым обязательством по контракту и признана в момент исполнения обязательства. Это означает, что оператор, предоставляющий телекоммуникационные услуги, должен распределять часть выручки от полученной предоплаты за пакет услуг с бесплатным мобильным телефоном на продажу мобильного телефона.

Согласно утратившего силу МСБУ 18 выручка определялась как валовое поступление экономических выгод от обычной деятельности компании. Это означает, что если оператор мобильной связи предоставляет мобильный телефон бесплатно вместе со стартовым пакетом, то выручка от телефона равна 0.

Выводы. Сравнивая основные аспекты МСБУ 15 и П(С)БУ 15, можно отметить, что структура международного стандарта значительно шире, что приводит к различиям в содержании данных положений. В национальных стандартах момент, на который предприятие передает покупателю существенные риски и вознаграждения от владения определенным активом, подлежит детальному изучению обстоятельств операций. Если по МСФО

предприятие оставляет за собой существенный риск владения, операция не рассматривается как реализация, а доход не признается.

Таким образом, подводя итоги, отметим, проведенное исследование касательно сравнения двух стандартов свидетельствует, что между стандартами много схожего, но есть и существенные отличия, а нужно стремиться к гармонизации отечественного учета с международными принципами и правилами.

Литература:

1. Асадова Е.В. МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с клиентами»: краткий обзор положений нового стандарта [Электронный ресурс] // Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты. – 2014. – №9. – URL: <https://finacademy.net/materials/article/msfo-15-vyuchka-po-dogovoram>.
 2. Маценко Л.Ф. Концептуальные отличия учета доходов после введения МСФЗ 15 «Выручка по контракту заказчика» // Экономика и общество. – 2017. – №12. – С. 101-105.
 3. МСФО 15 «Выручка по договорам с покупателями [Электронный ресурс] – URL: https://www.minfin.ru/common/upload/library/2015/02/main/84877_75588_ru_gvt_ifrs_15_standard_final.pdf
 4. П(С)БУ 15 «Доход», утв. приказом Министерства финансов Украины 9№290 от 29.11.1999 г. [Электронный ресурс] – URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/z0860-99> .
- Сравнение МСФО (IFRS) 15 и МСФО (IAS) 18 [Электронный ресурс] –URL: <http://www.ifrs.org.ua/sravnenie-msfo-ifrs-15-i-msfo-ias-18/>

*Шумская Л.А., преподаватель экономических дисциплин
ГПОУ «Донецкий электрометаллургический техникум»
г. Донецк, ДНР*

АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ АВТОМАТИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Введение. Бухгалтерский учет – это основополагающая сторона деятельности любого предприятия.

Согласно ст.2 Закона ДНР «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» бухгалтерский учет – процесс выявления, измерения, регистрации, накопления, обобщения, хранения и передачи информации о деятельности экономического субъекта внешним и внутренним пользователям для принятия решений [1].

Первостепенной задачей бухгалтерского учета является формирование полной и достоверной информации о деятельности предприятия и составе его имущества. Эта информация должна быть своевременной, точной и соответствовать определенным требованиям, правилам ведения бухгалтерского учета. Одним из основных путей решения этой проблемы является применение информационных технологий.

Вопрос автоматизации учета нашел отражение в международных стандартах учета и отчетности, в экономической литературе, в практической деятельности зарубежных и отечественных предприятий, а также в трудах ученых И. П. Бабенко, ф. ф. Бутинца, В. М. Давыдова, В. Д. Завгороднего, В. Ф. Паляя, Э. Н. Воевудского, С. В. Ивахненко, Т. А. Писаревской, И. Ф. Рогача, В. В. Сопко. Однако и до сих пор остается проблемным вопрос выбора программного обеспечения для бухгалтеров предприятий в соответствии со спецификой деятельности их предприятий [4].

Основная часть. Процесс бухгалтерского учета на предприятии достаточно трудоемкий и одновременно небезопасный с точки зрения того, что одна маленькая ошибка может привести к большим нарушениям и неточностям, которые отразятся на хозяйственном процессе.

Автоматизация бухгалтерского учёта является одной из важных составляющих процесса организации и ведения бухгалтерского учёта в любой отрасли экономической деятельности. Автоматизация повышает качество и эффективность управления предприятиями, снижает вероятность ошибок и временные затраты персонала, и как следствие – способствует увеличению количества обрабатываемых бухгалтерских операций [2, 3].

Выбор оптимальной автоматизированной системы бухучета способствует не только сокращению издержек фирмы, но и повышению качества учетных данных и отчетности [7]. В свою очередь, качественно подготовленная, достоверная отчетность, соответствующая требованиям ее составления, способствует повышению инвестиционной привлекательности фирмы [8].

Автоматизация бухгалтерского учета — неотъемлемый элемент современного бизнеса, так как с момента внедрения науки и техники роль автоматизации приобретает важное значение в ведении бухгалтерского учета для любого предприятия [5].

Каждый бухгалтер знает, что использовать в работе необходимо автоматизированную систему бухгалтерского учета, которая позволит решить задачи, стоящие перед каждым конкретным специалистом. Эти задачи зависят от масштаба предприятия, объема выполняемых операций, специфики отрасли, характера деятельности и других факторов. Поскольку рынок бухгалтерских программ является очень насыщенным, критериям выбора этих продуктов придается много внимания. Выбирая программу для работы, необходимо рассмотреть некоторые самые важные параметры (рис.1).



Рис. 1. Основные параметры бухгалтерской программы

Рассмотрим по подробнее основные параметры бухгалтерской программы:

1. Система должна обладать функциональностью, необходимой для решения задач учета на предприятии, поскольку с этой программой придется тесно “общаться” каждый день, ее интерфейс и логика построения системы должны быть интуитивно понятны.

2. Людям свойственно ошибаться, поэтому система должна мягко контролировать пользователя, не допуская заведомо ложных действий.

3. Программа призвана ускорить работу и облегчить выполнение рутинных операций. Поэтому стоит отдавать предпочтение программе, в которой исключено дублирование информации, то есть один раз введенная информация может использоваться на любом рабочем месте автоматизированной системы [6].

Чтобы избежать ошибок и получения недостоверной информации, необходимо убедиться, что все участки учета, которые включены в автоматизированную систему, используют единые справочники и классификаторы.

Применение компьютерной техники для автоматизации учета и управления на предприятиях имеет не только преимущества, но и недостатки (рис.2).

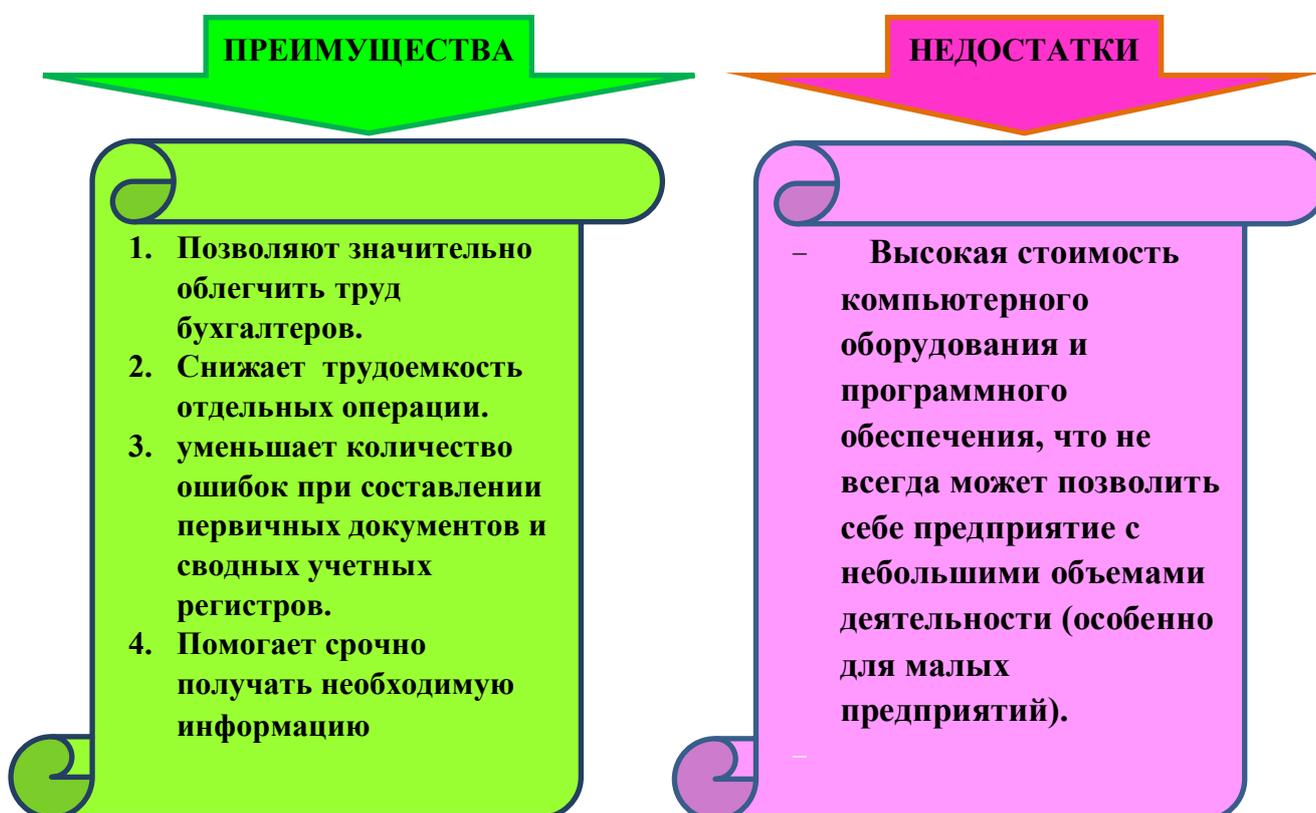


Рис.2. Преимущества и недостатки применения компьютерной техники

На рынке программных продуктов представлен широкий спектр программ по автоматизации бухгалтерского учета, самыми распространенными из которых и наиболее адаптированными к республиканской системе ведения учета являются пакеты:

1. 1С: Предприятие.
2. Парус-предприятие.
3. БЭСТ Отчет Плюс.

4. Галактика.
5. SAP.
6. БОСС-Бухгалтер.
7. Омега.
8. Инфо-Предприятие.
9. ИС-ПРО.

Выбор продукта, как правило, зависит от масштаба предприятия и его финансовых возможностей. В то же время существуют международные общепринятые стандарты, каждый разработчик вкладывает свою специфику в разрабатываемый программный продукт. Отсюда и сложность процесса миграции с одного программного обеспечения на другое, нередкие проблемы совместимости версий, а также различия в методике работы с той или иной программой.

В ДНР более широкое распространение получила программа 1С: универсальная программа массового назначения для автоматизации бухгалтерского и налогового учета, которая включает подготовку обязательной (регламентированной) отчетности. Это готово решение для ведения учета в организациях, осуществляющих любые виды коммерческой деятельности: оптовую и розничную торговлю, комиссионную торговлю (в том числе субкомиссию), оказание услуг, производство и т. д. Пользователи могут самостоятельно управлять методикой учета в пределах учетной политики, создавать новые субсчета и разрезы аналитического учета.

Каждое предприятие может выбрать программный продукт для автоматизации учета в соответствии с особенностями своей деятельности и особенностей ведения бухгалтерского учета. Итак, только при условии выбора программного продукта, оптимального для конкретного предприятия, можно максимизировать эффективность ведения учетной деятельности, что, безусловно, является необходимым шагом на пути к развития предприятия.

Выводы. В заключении можно отметить, что потребности предприятий продолжают непрерывно расти вместе с требованиями к профессиональной подготовке бухгалтера, и соответствующее техническое обеспечение становится все более совершенным и доступным. При автоматизации бухучета важно не просто перевести всю бумажную работу на компьютер. Важно, чтобы это увеличило эффективность работы бухгалтерии и улучшило контроль над финансово-хозяйственной деятельностью предприятия, что в свою очередь увеличит эффективность управления предприятием, и, как следствие, эффективность его работы.

Литература:

1. Закон ДНР «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» № 14-ІНС от 27.02.2015г., с последними изменениями от 25.12.2015 г. № 99 – ІНС. [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <https://dnrsovet.su/zakon-dnr-o-buh-i-fin-uchete/>.
2. Ковалёва Ю.С., Терехов А.М. Особенности ведения бухгалтерского учета в строительных организациях // В сборнике: Промышленное развитие России: проблемы, перспективы сборник статей по материалам XIII Международной

научно-практической конференции преподавателей, ученых, специалистов, аспирантов, студентов. 2015. С. 186-190.

3. Котова А.А., Лихацкая Е.А. Актуальные проблемы автоматизации бухгалтерского учета в России // В сборнике: Актуальные вопросы экономических и юридических наук в эпоху перемен. Место России в мировом сообществе Межвузовская научно-практическая конференция. Филиал НОУ ВПО «Московский институт предпринимательства и права» в г. Ростове-на-Дону. 2014. С. 98.

4. Марченко Д. Н. Автоматизация бухгалтерского учета как источник роста его эффективности / Д. Н. Марченко // Актуальные проблемы экономики. – 2009. – № 6. – С. 248-254.

СЕКЦИЯ 2.

НАПРАВЛЕНИЯ РАЗВИТИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА И КОНТРОЛЛИНГА В УСЛОВИЯХ ЭКОНОМИЧЕСКИХ ТРАНСФОРМАЦИЙ



*Алиева З.Р., магистрант,
Эльгайтарева Н.Т., к.э.н., доцент*

ФГБОУ ВО «Северо-Кавказская государственная академия»,
г. Черкесск, РФ

МЕХАНИЗМ РЕАЛИЗАЦИИ КРЕДИТНОЙ ПОЛИТИКИ БАНКА

Введение. Банковская кредитная политика указывает на цель и виды деятельности банковского кредитования, методы и средства реализации, а также процедуры и принципы реализации процедур кредитования.

Кредитная политика является основой для организации кредитной работы в банках в соответствии с ее общей стратегией и стратегией деятельности, а также является основным условием развития системы нормативно-правовой документации. Во-первых, кредитная политика должна быть изложена, а не указана, во-вторых, цель займа должна быть полностью изложена, во-вторых, она должна содержать некоторые правила для достижения конкретных целей, и она должна подтверждаться документами, содержащими инструкции и стандарты высокого уровня, Представляет методологическое сопровождение его реализации.

Положения о кредитной политике должны быть усилены практикой, которая является механизмом реализации кредитной политики. Руководство банка должно рассмотреть все меры по реализации политики в банке, и соответствующие решения и положения были разработаны во внутренних нормативных документах.

Основная часть. Кредитная политика банка формируется, учитывая стратегию банка, его политику в области управления рисками. Она рассматривает основные направления деятельности, к которым относят объективные стандарты и критерии, которыми должны руководствоваться сотрудники, отвечающие за выдачу кредитов и управление кредитным портфелем; основной порядок действий лиц, принимающих стратегические решения в области кредитования; принципы контроля за качеством управления кредитной деятельностью в банке и работой служб внутреннего и внешнего аудита [4].

В экономической науке было установлено, что кредитная политика связана с управлением различными формами и разновидностями кредитной мобильности. Следовательно, кредитная политика – это и политика предоставления кредитов, и политика получения кредитов.

Однако это определение не позволяет полностью оценить работу конкретного коммерческого банка на основе кредитных отношений организации с клиентом в условиях рыночных отношений. Поэтому особенно важно сегодня

оценить кредитную политику каждого коммерческого банка.

Необходимо организовать правильное применение стандартов в банках, соблюдение прав работников и контроль за состоянием банковских кредитных портфелей (то есть просроченных долгов). Необходимо разработать внутреннюю кредитную политику, чтобы позволить руководству банка устанавливать целевые показатели по кредитам и определять, связаны ли они с Общие цели соответствуют и стратегическим целям коммерческих банков [5].

После установления целевых показателей кредита определите кредитную политику банка. Формулируя кредитную политику банка, он также сформулировал стандарты и инструкции по кредитам, чтобы сотрудники могли следовать единой кредитной политике банка для проведения необходимых кредитных операций.

Принцип кредитной политики лежит в основе кредитного процесса, поэтому с точки зрения обеспечения его ликвидности и прибыльности, чем больше вы овладеете кредитной политикой, тем эффективнее будет ее деятельность.

Изучая принципы формирования и реализации кредитной политики коммерческих банков, можно отметить, что, с одной стороны, они заложили основу для стимулирования кредитных организаций к развития экономических выгод с наилучшими результатами их деятельности, и они имеют решающее значение для реализации кредитной политики во всей национальной экономике [2].

Кредитная политика включает основные механизмы ее реализации. Они, в свою очередь, определяют систему реализации принятых направлений кредитной политики.

Каждое направление процесса формирования кредитной политики тесно связано с другими направлениями и должно быть обязательным требованием для реализации.

Только следуя всем направлениям кредитной политики, банки могут сделать ее оптимальной и эффективной [4].

Вообще говоря, механизм реализации кредитной политики определяется банками, а руководство формулирует правила и инструкции по кредитной деятельности и контролирует их реализацию.

Согласно этой рекомендации, кредитная политика должна быть оформлена в письменном виде, которая должна включать предварительную работу по выдаче кредитов и обеспечение процесса кредитования. Этапы кредитования и регламентируемые параметры и процедуры представлены в таблице 2.

Все эти шаги являются ключом к успешному кредитованию. Банки могут обеспечить погашение банковских кредитов различными способами, что значительно снижает риск кредитования. Речь идет о залоге, залоге, банковских гарантиях, конфискации, страховании, депозитах и предоплатах, удержании имущества должника и т. д. Эти методы широко используются в зарубежных и наиболее надежных российских банках.

Термин «управление кредитом» используется случайно. Во-первых, это касается только процесса выдачи кредитов, то есть деятельности банков в сфере активных операций. Кредиты, депозиты (депозиты), проблемы классифицируются как пассивные операции, т.е. в соответствии с другими законами и правилами.

Элементы кредитной политики

Этапы кредитования	Регламентируемые параметры и процедуры
Предварительная работа по предоставлению кредита	<ul style="list-style-type: none"> - Состав будущих заемщиков - Виды кредитования - Количественные процедуры кредитования - Стандарты оценки кредитоспособности заемщиков - Стандарты оценки ссуд - Процентные ставки - Методы обеспечения возвратности кредита - Контроль выдачи кредита
Оформление кредита	<ul style="list-style-type: none"> - Формы документов - Технологическая процедура выдачи кредита - Контроль за правильностью оформления кредита
Управление кредитом	<ul style="list-style-type: none"> - Порядок управления кредитным портфелем - Контроль за исполнением кредитных договоров - Условия продления или возобновления просроченных кредитов - Порядок покрытия убытков - Контроль за управлением кредита

Во-вторых, управление кредитами должно быть разделено на макро- и микроуровни управления ссудным капиталом.

На всех уровнях управления кредитами, анализа и организации предоставляются в областях формирования информационной базы, планирования и разработки нормативных актов, надзора и контроля, а также разработки мер по улучшению всего процесса кредитования.

Управление кредитом - это не только задача каждого банка. Клиенты, полученные банками, также могут управлять кредитами путем организации их предполагаемого использования, других принципов и условий кредитования.

В сфере управления кредитами коммерческие банки руководствуются действующим банковским законодательством. Особенно важно ознакомить руководство и сотрудников банков, а также правоохранительные органы с методами и методами нарушения кредитного и банковского секторов. Эти знания необходимы для разработки эффективных профилактических и защитных мер для предотвращения возможного мошенничества.

Коммерческие банки работают над документом, который определяет стратегию и тактику банка при организации кредитных процедур. Исходя из отечественного и мирового опыта, требований оптимизации кредитной политики порядок формирования кредитной политики коммерческого банка состоит из следующих этапов:

1 этап: цель кредитной политики и ее общие положения, которые определяют стратегию банка в сфере кредитования;

2 этап: аппарат управления кредитными операциями и порядок работы сотрудников банка. Все сотрудники должны соответствовать единым разработанным стандартам и осуществлять работу согласно нормативным документам;

3 этап: кредитный процесс на различных этапах оформления кредитного договора. Контроль конкретных операций и вариантов к организации кредитного

процесса на различных этапах выполнения кредитного договора банка с клиентами;

4 этап: управление и контроль кредитным процессом, определение системы мероприятий по контролю и управлению кредитным процессом.

Реализация кредитной политики банка должна основываться на теоретически обоснованной наилучшей модели кредитной политики, а ее развитие должно основываться на анализе его ресурсной базы.

Чтобы быть эффективной, кредитная политика должна быть максимально краткой и достаточно подробной. Ее обязательным элементом должно быть вынесение рекомендаций по фактическому определению заявки на кредит. Кредитная политика, как и любая другая политика, должна основываться на реальности [5]. В процессе формулирования кредитной политики банки будут рассматривать свою диверсификацию с точки зрения определения наилучшей кредитной политики для определения приоритета кредитного портфеля, что позволяет вести речь о таких ее видах как кредитная политика по предоставлению потребительских ссуд, кредитная политика по ипотечному кредитованию, кредитная политика по кредитованию малого и среднего бизнеса и т.д.

Выводы. Основную роль кредитной политики следует понимать как все функции, связанные с ее формированием и оптимизацией. Таким образом, можно предположить, что функция кредитной политики банка заключается в оптимизации процесса кредитования, цели и направления развития которого определяются банком и отражают кредитную политику.

Литература:

1. Ковалева Т. М. Финансы, денежное обращение и кредит: учебник. Москва: КноРус, 2016.
2. Князева, О. В. Кредитная политика коммерческого банка в сфере кредитования физических лиц / О. В. Князева; рец. И. В. Ишиной. - (Бизнес-реинжиниринг) //Аудит и финансовый анализ. – 2012
3. Лаврушин О.И. Банковское дело: уч. / О.И. Лаврушин, Н.И. Валенцева; под ред. О.И. Лаврушина. -12-е изд., стер. - М.: КНОРУС, 2016.
4. Никонова, И. А. Современная кредитная политика банка/ И. А. Никонова. - (Практика). - (Организация и управление) //Банковское дело. - 2013.
5. Юсупова, О.А. Состояние и развитие просроченной задолженности в условиях замедления темпов экономического роста / О.А. Юсупова // Финансы и кредит. – 2015.

Боташева Л.С., к.э.н., доцент
ФГБОУ ВО «Северо-Кавказская государственная академия»
г.Черкесск, РФ

УЧЕТНО-ИНФОРМАЦИОННОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ БЮДЖЕТИРОВАНИЯ В ОРГАНИЗАЦИЯХ

Введение. Впервые понятие бюджета появилось в 1870 году в Англии как документ, в котором представлен план доходов и расходов, утвержденный

парламентом [1]. Первоначально бюджет относился лишь к управлению государственными финансами и лишь в конце 70-х – начале 80-х гг. XX века это понятие перешло в рамки науки «финансовый менеджмент», но даже в этой плоскости бюджет был основан на методах финансового планирования и только некоторое время спустя были разработаны собственные методы.

Основная часть. По мнению отдельных авторов «бюджетирование - технология составления скоординированного по всем подразделениям плана работы предприятия при наличии ресурсных ограничений, базирующаяся на комплексном анализе прогнозов изменения внешних и внутренних параметров посредством расчета экономических и финансовых показателей и индикаторов деятельности» [2]

Основной целью системы бюджетирования является эффективная организация процесса управления финансовой деятельностью. Цель бюджетирования, его место и роль в системе финансового планирования наиболее полно раскрываются с помощью следующих функций бюджета:

- 1) прогнозирование и планирование действий и операций, обеспечивающих достижение целей деятельности компании;
- 2) координация и коммуникация различных подразделений компании и видов деятельности в рамках согласования интересов отдельных сотрудников, исполнителей и рабочих групп с менеджментом компании в целом для достижения намеченных целей;
- 3) стимулирование ориентации руководителей всех рангов на достижение задач, поставленных перед центрами ответственности;
- 4) анализ и контроль текущей деятельности, обеспечение финансовой дисциплины;
- 5) повышение профессиональной компетенции финансовых менеджеров [2].

Учетно-аналитическое обеспечение процесса бюджетирования связано с исследованием понятия «учетно-аналитическая информация», поскольку оно базируется на основных его характерных признаках и принципах формирования. В современной экономической литературе данная категория рассматривается с позиции разных научных подходов, каждый из которых затрагивает какой-либо аспект учетно-аналитической информации. Так, Совет FASB, рассматривая качественные характеристики информации, определяет их как атрибуты учетной информации, имеющие тенденцию повышать свою полезность.

При анализе концепций различных ученых по вопросу качественных характеристик информации за основу приняты трактовки Э.С. Хендриксена, М.Ф. Ван Бреды [4], предлагающих следующие их виды:

- эффективность (рациональность) предполагает, что эффект от использования учетной информации превышает расходы на ее получение;
- релевантность (уместность, значимость) означает, что информация может повлиять на принятие решения, если она является своевременной, основана на обратной связи и обладает прогнозной ценностью;
- своевременность информации характеризует ее использование для принятия решения, прежде чем она утратит способность повлиять на решения;

– надежность бухгалтерской информации предполагает адекватное отражение деятельности объекта учета и обеспечивается соблюдением таких критериев, как достоверность и нейтральность;

– достоверность – это соответствие между явлением и его оценкой или интерпретацией;

– нейтральность означает непредвзятость, независимость – отсутствие намерения склонить пользователя к определенному решению;

– сравнимость позволяет пользователям установить сходства и различия между экономическими явлениями;

– последовательность означает использование одним предприятием одной, установленной ранее учетной методики или процедуры в разные периоды времени;

– полнота подразумевает, что учетная информация должна содержать максимум необходимых сведений, чтобы не ввести в заблуждение пользователей;

– объективность характеризует правдивое отражение операций и других событий хозяйственной деятельности;

– существенность – информация является существенной, если использование ее может быть важным для пользователей;

– полезность позволяет принимать правильные управленческие решения .

Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл разграничивают качественные характеристики бухгалтерской информации и общепринятые допущения, помогающие ее интерпретировать. При этом к первым относят полезность, понятность, значимость (релевантность), достоверность; ко вторым – сравнимость и постоянство, существенность, консерватизм, полноту и эффективность [3].

Проведенный анализ мнений зарубежных и отечественных авторов по вопросу качественных характеристик информации показал, что большинство ученых отмечают такие качества, как релевантность (уместность, значимость), сопоставимость (сравнимость), своевременность; другая группа авторов – надежность, достоверность, понятность (доступную для понимания форму, воспринимаемость), существенность, нейтральность (непредвзятость, беспристрастность), прогнозную ценность (предсказуемость) и баланс между выгодами и затратами (эффективность, прибыль (в отечественном учете – доходы) выше затрат, оправданность затрат, соотношение выгод и затрат). Имеются отдельные упоминания и других качественных характеристик. Использование вышеприведенных принципов способствует повышению результативности анализа бюджетов на основе рационализации процесса сбора информации.

Организационное обеспечение организации и функционирования системы бюджетирования организации и функционирования системы бюджетирования в учетно-аналитической системе сельскохозяйственных организаций определяется общим подходом к постановке такой системы и избранной концепцией. Рассматривая содержание и структуру учетно-аналитического обеспечения бюджетирования, необходимо отметить, что элемент «аналитическая» в понятии «учетно-аналитическое обеспечение» имеет два основных определения. Во-первых, аналитическая информация – это часть данных, полученная в результате

ее детализации. Во-вторых, аналитическая информация представляет собой вид экономической информации, полученной из учетных данных в результате выполнения функций «анализ» и «синтез». Таким образом, учетно-аналитическая информация – это совокупность данных об исследуемом объекте, которые необходимо анализировать, контролировать, хранить, передавать и изучать не только для управления отдельными экономическими объектами, но и для осуществления процесса бюджетирования расходов. Основными требованиями к информации в современных условиях, на наш взгляд, должны быть достоверность, точность, актуальность, доступная форма представления, полезность для получателя.

Следовательно, под учетно-аналитическим обеспечением бюджетирования следует понимать совокупность приемов и методов бухгалтерского финансового и управленческого учета, позволяющих сформировать единую интегрированную учетно-аналитическую информацию, обеспечивающую потребности контроля и анализа в процессе формирования и исполнения бюджетов. В зависимости от типа используемой информации все источники можно условно разделить на внешние и внутренние.

При организации и функционировании системы бюджетирования используются разнообразные аналитические процедуры на основе анализа бюджетов, форм прогнозной отчетности и т.д., а также интервьюирование и анкетирование ведущих специалистов и руководителей сельскохозяйственной организации в целях выявления их информационных потребностей и уточнения целевых показателей. Кроме того, проводится обследование существующих систем учета и планирования коммерческой организации на основе данных бухгалтерского, управленческого, налогового учета, внешних источников информации.

Основными источниками внутренней информации в целях бюджетирования являются данные бухгалтерского финансового и управленческого учета. Финансовый учет в первую очередь необходим для предоставления информации внешним пользователям, однако это не означает, что его данные не используются внутренними пользователями для принятия необходимых управленческих решений. Использование финансового учета для бюджетирования расходов заключается в необходимости предоставления более аналитичной и детализированной информации по различным статьям расходов для осуществления функций контроля и анализа исполнения бюджетов.

Особая роль в учетно-аналитическом обеспечении процесса бюджетирования расходов отводится управленческому учету, позволяющему получать не только оперативную и аналитическую информацию по расходам в необходимых разрезах, но и управлять отклонениями и давать прогнозную оценку деятельности предприятия. Важное значение имеет информация о нормативном хозяйстве предприятия, поскольку нормы являются одним из базовых элементов построения бюджетов и расчета бюджетных показателей. В отдельности нормы не могут служить для управления общей величиной какой-либо статьи деловой активности (расходов, доходов, уровня рентабельности), однако путем умножения нормы на планируемый уровень деловой активности сформируется статья бюджета. Для разработки финансовой структуры и

моделирования бизнес-процессов необходимы техническая документация, технологические карты производства продукции, стандарты качества и т.д. Эффективность процесса бюджетирования расходов зависит также от постоянного мониторинга внешней информации: прогнозных оценок, определения уровня инфляции и ее влияния на компоненты бюджетов, отслеживания систем бюджетирования конкурентов и т.д.

Выводы. Таким образом, исследуя современное состояние информационных технологий, следует согласиться с тем, что автоматизированные системы обработки информации позволили устранить имевшееся долгие годы условное разделение между планированием, учетом, анализом и прогнозированием.

Литература:

1. Балабанов И.Т. Финансовый анализ и планирование хозяйствующего субъекта – М.: Финансы и статистика, 2008.
2. Бюджетирование: теория и практика [Текст] / под ред. Л.С. Шаховской, В.В. Хохлова, О.Г. Кулаковой. - М.: КНОРУС, 2009.
3. Нидлз, Б. Принципы бухгалтерского учета [Текст] / Б. Нидлз, Х. Андерсен, Д. Колдуэлл. – М. : Финансы и статистика, 1997.
4. Хендриксен, Э. С. Теория бухгалтерского учета / Э. С. Хендриксен, М. Ф. Ван Бреда.; под ред. Я. В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1997.

Головченко Н.В., к.э.н., доцент

*ГО ВПО «Донецкий национальный университет экономики
и торговли имени Михаила Туган-Барановского»
г. Донецк, ДНР*

ОПЛАТА ТРУДА НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ДОНБАССА: СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ И НАПРАВЛЕНИЯ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ

Введение. Оплата труда является одним из ключевых аспектов социально-экономической жизни каждой страны. Эффективная оплата труда обеспечивает как повышение результативности производства, так и рост благосостояния людей. Для того, чтобы современное предприятие было успешным в нынешних экономических условиях очень важным является справедливая оплата выполненной работы. На большинстве успешных частных предприятиях наблюдается отход от классических систем оплаты труда, а переход к принципиально другим системам. Использование инновационных форм оплаты труда позволяет эффективно развиваться предприятию, достигать высоких экономических результатов.

В настоящее время в ДНР большинство систем оплаты труда, используемых на предприятиях, морально устарели. В связи с этим вопросы поиска путей повышения эффективности оплаты труда не теряют своей актуальности и необходимости дальнейшего детального изучения.

Основная часть. С точки зрения экономической теории заработная плата – это основная часть средств, направляемых на потребление, представляющая собой долю дохода, зависит от конечных результатов работы коллектива и распределяется между работниками в соответствии с количеством и качеством затраченного труда, реального трудового вклада каждого и размера вложенного капитала.

В экономической теории существует две основных концепции определения природы заработной платы:

а) заработная плата является ценой труда. Ее величина и динамика формируются под воздействием рыночных факторов и в первую очередь спроса и предложения;

б) заработная плата – это денежное выражение стоимости товара «рабочая сила» или «превращенная форма стоимости товара рабочая сила». Ее величина определяется условиями производства и рыночных факторов - спросом и предложением, под влиянием которых происходит отклонение заработной платы от реальной стоимости рабочей силы.

Концепция заработной платы как денежного выражения стоимости товара «рабочая сила» разработана К. Марксом. В ее основу им положено положение о разграничении понятий «труд» и «рабочая сила» и обосновано, что труд не может быть товаром и не имеет стоимости. Товаром является рабочая сила, обладающая способностью к труду, а заработная плата выступает как цена этого товара в виде денежного выражения стоимости. Экономическая природа заработной платы состоит в том, что за счет этого дохода удовлетворяются материальные и духовные потребности, обеспечивающие процесс воспроизводства рабочей силы. К.Маркс установил, что величина заработной платы не сводится к физиологическому минимуму средств существования, она зависит от экономического, социального, культурного уровня развития общества, а также от уровня производительности и интенсивности труда, его сложности, а также от рыночной конъюнктуры.

В современных экономических условиях функции распределения принадлежат непосредственным производителям или частному владельцу предприятия. Только собственник вправе самостоятельно распоряжаться средствами производства и результатами труда. Децентрализованная форма распределительных отношений ориентируется на стоимостные показатели, конкуренцию на рынке и отражает финансово-рыночное положение предприятия. В отношениях непосредственно оплаты труда играет главную роль возникновение организованных форм рынка труда. Размер заработной платы определяется на основе затрат на воспроизводство рабочей силы с учетом спроса на нее, стоимости и цены на рынке труда. Вопросы оплаты труда не решаются на уровне предприятий. Государство устанавливает лишь минимальный уровень оплаты.

Заработная плата является главным элементом воспроизводства рабочей силы и для предпринимателя, нанимателя рабочей силы социальная функция рабочей силы играет вполне равноправную роль наряду со стимулирующей. Бюджет работника должен обеспечивать ему расходы не только на одежду и пищу, но и на приобретение жилья, оплаты бытовых услуг и так далее. При этом

существует два уровня обеспечения социальной ориентации заработной платы. Первый регулируется государством. Прямое его влияние на уровень заработной платы выражается в виде установления минимального гарантированного уровня оплаты труда. Косвенное влияние связано с индексацией стоимостных характеристик уровня жизни в зависимости от инфляции и роста цен. Тем самым государство защищает трудовой доход работника от свойственной в отдельных случаях тенденции экономии на затратах на рабочую силу.

Второй основной уровень реализации социальной функции заработной платы осуществляется непосредственно на предприятиях. Если заработную плату рассматривать с точки зрения дохода, необходимого для обеспечения нормального воспроизводства только самого рабочего, то наиболее распространенным будет деление всего персонала на группы по типу и величине общественных затрат на воспроизводство их рабочей силы. В общем случае оплата труда должна дифференцироваться по сложности труда и квалификации рабочих. Если же заработную плату рассматривать как доход, необходимый для обеспечения нормального воспроизводства не только трудящегося, но и его семьи, то механизм заработной платы будет строиться уже с учетом уровня потребления в семье работника.

Из системы государственного регулирования осталась лишь одна составляющая – регулирование минимальной заработной платы. Но она определилась ниже прожиточного минимума из-за инфляции и падения объемов производства. Таким образом, получается, что рабочая сила как специфический товар все более отдаляется от своей естественной оценки – стоимости.

При низкой цене рабочей силы возникает экономическая возможность замещения дорогостоящего оборудования дешевой рабочей силой. Устраняется стимул к росту эффективности производства. Низкая заработная плата вызывает ситуацию, когда нет смысла тратить много времени, средств и усилий для получения высокой квалификации, а потом не находить ей применения или получать мизерную заработную плату наравне с работниками простого труда.

Главной остается стимулирующая (мотивационная) функция трудовых доходов работников. Именно эта часть механизма заработной платы и социальных стимулов играет главную роль в интенсивном использовании живого труда, направляет его на реализацию целей управления. В зависимости от системы оплаты труда, организации заработной платы на предприятии мотивационным стимулом может выступать как размер заработной платы, так и непосредственно оценка работника. Поэтому организация заработной платы с оценкой заслуг играет большую мотивационную роль, чем оплата без оценок.

В настоящее время на практике чаще всего применяют две основные формы заработной платы – сдельную и повременную, которые, в свою очередь, делятся на соответствующие системы (простая, премиальная, прогрессивная, аккордная, косвенная) [1].

В отличие от отечественных наиболее применяемых форм и систем оплаты труда, а следовательно, и материальной мотивации (сдельная, повременная формы и их системы) на предприятиях зарубежных стран в управлении материальной мотивацией применяются принципиально иные формы и системы

оплаты труда работников предприятий, наиболее распространенными среди которых являются следующие.

Дифференцированные системы заработной платы предусматривают применение тарифных ставок (расценок) для оплаты труда сотрудников, выполняющих и перевыполняющих установленные нормы. Оплата труда сотрудников, не выполняющих эти нормы, производится по сниженным ставкам (расценкам).

Эмпирические системы заработной платы, предусматривают корректировку тарифной ставки при росте уровня выполнения норм.

Комбинированные системы оплаты труда, которые сочетают в себе сдельную и повременную формы оплаты труда, при этом заработная плата состоит из постоянной и переменной частей.

Однофакторные системы заработной платы предусматривают изменение уровня заработной платы в зависимости только от одного фактора – выработки. Они применяются на предприятиях с низким уровнем механизации и с высоким удельным весом ручного труда.

Многофакторные системы заработной платы представляют собой разновидность повременной и сдельной оплаты труда, применяемые в высокомеханизированных производствах и предусматривают применение технологических надбавок к норме времени и направленные на повышение интенсивности труда работника.

Сдельно-прогрессивные системы, которые построены таким образом, что, начиная с определенного уровня выработки 100% и выше (норма) работа оплачивается по повышенной тарифной ставке [2]. Данные системы имеют свое применение и на предприятиях ДНР.

Все эти системы оплаты труда имеют цель повышения мотивированности работника и направлены на рост результативности живого труда. Главным при этом становится необходимость расчета предельной границы как соотношение роста производительности труда и увеличения заработной платы.

Характерной особенностью современных систем оплаты труда в странах Западной Европы является широкое распространение системы поощрения за внедрение различных новшеств. Так, большинство западноевропейских предприятий формируют премиальные фонды за создание, освоение и выпуск новой продукции, но их размер зависит от прироста объема продаж новой продукции, ее доли в общем объеме производства. Причем умственный труд оплачивается выше, чем физический.

Выводы. Рассмотрев отечественные системы оплаты труда и системы оплаты труда стран Западной Европы, можно сделать вывод, что зарубежные системы оплаты труда гораздо более ориентированы на мотивацию работника. То есть они направлены на то, чтобы работник сам хотел работать больше и продуктивнее. Отечественные же системы оплаты труда, наоборот, недостаточно гибкие и слабо мотивируют дальнейший рост производительности труда в условиях развития предприятия.

На сегодняшний день сложные экономические условия заставляют предприятия искать пути роста эффективности деятельности, в том числе и оплаты труда своих работников. В этих условиях заработная плата должна

использоваться как важнейшее средство для стимулирования к росту производительности труда, ускорению научно-технического прогресса, улучшению качества продукции, повышению эффективности производства.

Уровень оплаты труда должен соответствовать современному состоянию и тенденциям развития экономики, что является динамическим процессом, который постоянно находится под влиянием как объективных, так и субъективных факторов. Использование современных систем оплаты труда с учетом зарубежного опыта позволит существенно повысить результативность деятельности персонала, и как следствие, эффективность деятельности всего предприятия в целом.

Литература:

1. Закон ДНР «Об оплате труда» № 19-ІНС от 06.03.2015 г.
2. Гарват А. А. Исследование мирового опыта регулирования оплаты труда в системе стратегического управления современными предприятиями / А. А. Гарват // Вестник Технологического университета Подолья. Экономические науки. - 2014. - № 6. - Ч. 2. - С. 197-200.
3. Брезицкий К.Ф. Анализ современных систем оплаты труда в зарубежных странах / К.Ф. Брезицкий // Управление развитием. - 2015 - № 8 (105). - С. 30-31.

*Лобанова М.Е., к.э.н., доцент,
Кичурина В.А., студентка*

*ГО ВПО «Донецкий национальный университет экономики
и торговли имени Михаила Туган-Барановского»
г. Донецк, ДНР*

СИСТЕМА ПОКАЗАТЕЛЕЙ ОЦЕНКИ ФИНАНСОВОЙ УСТОЙЧИВОСТИ БЮДЖЕТА ПЕНСИОННОГО ФОНДА

Финансовая устойчивость бюджета Пенсионного фонда (ПФ) определяется спецификой его доходов и расходов, предопределяя тем самым группы соответствующих показателей. Результаты анализа специальной экономической литературы в исследуемой проблематике [1; 2; 4; 8; 9; 12; 14] позволили обобщить и систематизировать показатели финансовой устойчивости бюджета ПФ в разрезе 4 групп: показатели оценки уровня зрелости ПФ, показатели оценки уровня пенсионных выплат, относительные стоимостные показатели эффективности функционирования ПФ, показатели финансовой устойчивости ПФ. Перечень основных показателей и их взаимосвязь схематично представлена на рисунке 1.

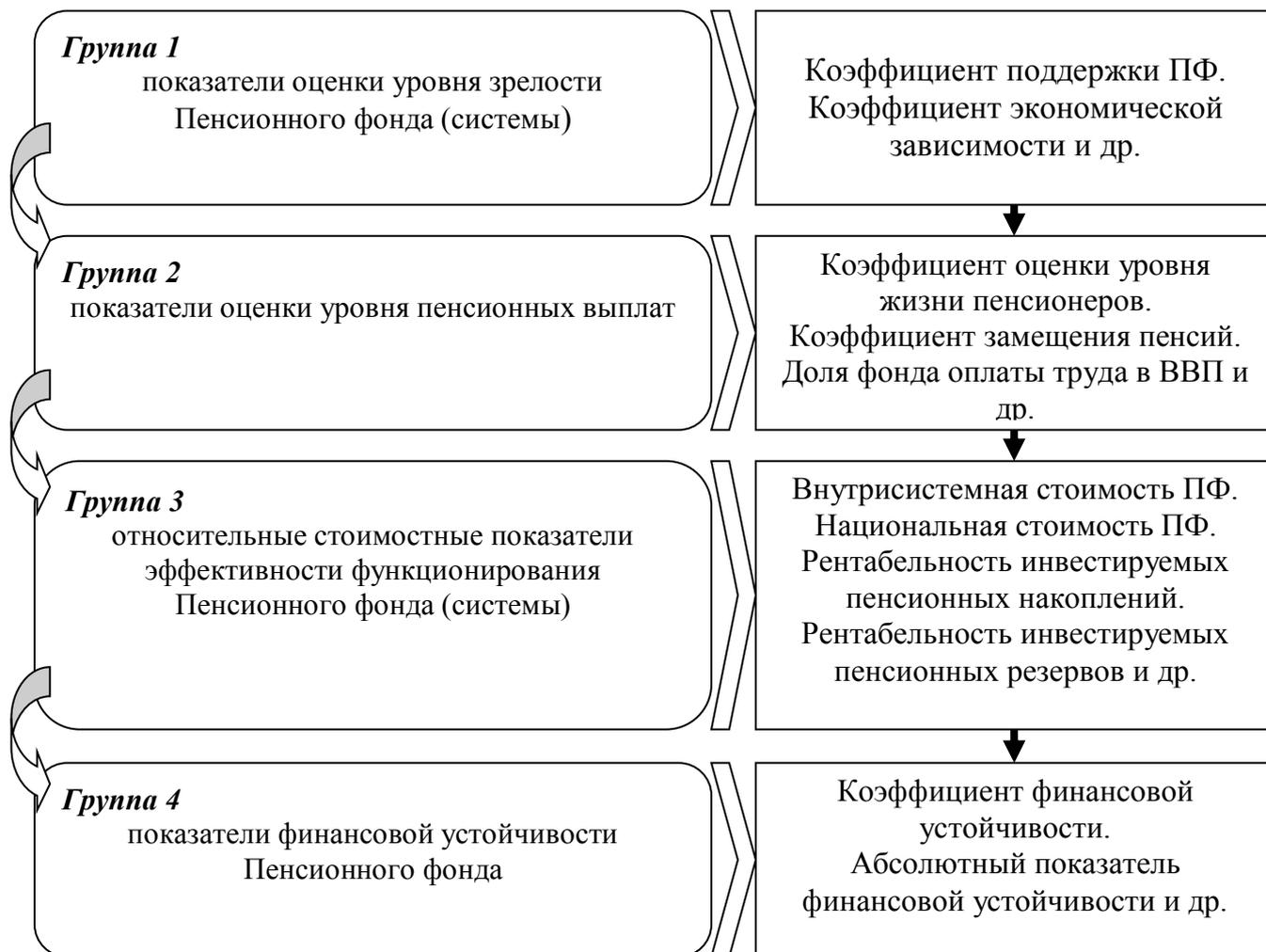


Рис. 1. Группы показателей финансовой устойчивости ПФ
(составлено на основе [1; 2; 4; 8; 9; 12; 14])

Первая группа – показатели, характеризующие уровень зрелости пенсионной системы (ПС) (табл. 1). Отметим, что увеличение нагрузки на работающее население происходит вследствие выхода на пенсию отдельных категорий лиц в раннем возрасте, тем самым сигнализируя о достижении пенсионной системой зрелости.

Таблица 1

Показатели оценки уровня зрелости ПС (группа 1) [6; 8]

Показатель	Характеристика показателя	Расчет показателя
Коэффициент поддержки ПС	Характеризует степень зрелости ПС. Чем выше показатель, тем моложе ПС. Чем ниже показатель, тем старше ПС	$K_{п}$ – коэффициент поддержки ПС; $Ч_{пл}$ – численность плательщиков взносов; $Ч_{пенс}$ – численность пенсионеров

Коэффициент экономической зависимости	Показывает число пенсионеров, приходящихся на одного плательщика. Чем выше коэффициент экономической зависимости, тем более зрелой является ПС	Кэ.з – коэффициент экономической зависимости; Ч _{пенс} – численность пенсионеров в системе обязательного государственного пенсионного обеспечения; Ч _{пл} – численность плательщиков обязательных пенсионных взносов
---------------------------------------	--	--

Вторая группа – показатели оценки уровня пенсионных выплат, позволяющие провести оценку эффективности функционирования ПС с позиции достаточности пенсионных выплат для обеспечения достойного уровня жизни пенсионеров (табл. 2).

Таблица 2

Показатели оценки уровня пенсионных выплат (группа 2) [10; 13]

Показатель	Характеристика показателя	Расчет показателя
Коэффициент оценки уровня жизни пенсионеров	Показывает соотношение среднего (минимального или максимального) уровня пенсии и прожиточного минимума в стране. Чем выше показатель, тем эффективнее ПС и выше уровень жизни пенсионеров	К _{оц} – коэффициент оценки уровня жизни пенсионеров; П _{мин} – минимальный размер пенсии; П _{ср} – средний размер пенсии; П _{макс} – максимальный размер пенсии; П _{рож.мин} – прожиточный минимум

Коэффициент замещения пенсий	Показывает степень замещения пенсией утраченного заработка в системе обязательного государственного обеспечения	К _{з.о} – коэффициент замещения в системе обязательного пенсионного обеспечения; З _{ср} – средняя заработная плата за год; П _{ср} – средняя пенсия за год в системе
------------------------------	---	--

		обязательного государственного пенсионного обеспечения
Доля фонда оплаты труда в ВВП	Измеряет долю зарплат, которые охвачены системой социальной защиты	ФОТ – фонд оплаты труда; ВВП – валовой внутренний продукт

Третья группа – относительные стоимостные показатели эффективности функционирования ПС (табл. 3), которые позволяют оценить долю перераспределения произведенного в стране валового продукта между пенсионерами и работающими, а также рентабельность инвестирования пенсионными фондами средств в экономику страны.

Таблица 3

Относительные стоимостные показатели эффективности функционирования ПФ (ПС) (группа 3) [5; 11]

Показатель	Характеристика показателя	Расчет показателя
Внутрисистемная стоимость ПС	Представляет собой общий измеритель относительной ПС и показывает долю общих доходов, которые принимаются во внимание при начислении страховых пенсионных взносов	$S_{пс}$ – внутрисистемная стоимость ПС; P – расходы на выплату государственных и негосударственных пенсий; $Z_{страх}$ – страхуемые заработки в системе обязательного пенсионного обеспечения
Национальная стоимость ПС	Характеризует стоимость ПС и показывает, какая часть ВВП направляется на пенсионное обеспечение. Если доля совокупных застрахованных заработков в общем	$НС_{пс}$ – национальная стоимость ПС; $S_{пс}$ – внутрисистемная стоимость ПС; ФОТ – фонд оплаты труда; ВВП – валовой внутренний продукт; $Z_{страх}$ – страхуемые заработки в системе
Национальная стоимость ПС	объеме ФОТ не изменяется, то доля ФОТ в структуре ВВП также остается постоянной	обязательного государственного и негосударственного пенсионного страхования
Рентабельность инвестируемых пенсионных накоплений	Характеризует эффективность инвестирования пенсионных накоплений в системе обязательного государственного пенсионного обеспечения	$RI_n = \frac{(ПН_1 - ПН)}{ПН} \times 100\%$ $RI_p = \frac{(ПР_1 - ПР)}{ПР} \times 100\%$ RI_n – рентабельность инвестируемых пенсионных накоплений; $ПН_1$ – величина возвращенных после инвестирования пенсионных накоплений; $ПН$ – размер инвестированных пенсионных накоплений;
Рентабельность инвестируемых	Позволяет оценить, насколько эффективно	

Показатель	Характеристика показателя	Расчет показателя
пенсионных резервов	инвестируются пенсионные резервы в системе негосударственного пенсионного обеспечения	$РИ_p$ – рентабельность инвестируемых пенсионных резервов; $ПР_1$ – величина возвращенных после инвестирования пенсионных резервов; $ПР$ – размер инвестированных пенсионных резервов.

Четвертая группа – коэффициенты финансовой устойчивости ПС (табл. 4), позволяющие оценить состояние финансовых ресурсов государственных и негосударственных институтов ПС, главная цель которых – гарантировать стабильный уровень пенсионных выплат и их увеличение в краткосрочной и долгосрочной перспективе.

Таблица 4

Показатели финансовой устойчивости (группа 4) [3; 7]

Показатель	Характеристика показателя	Расчет показателя
Коэффициент финансовой устойчивости Пенсионного Фонда	Показывает, насколько ПФ обеспечен средствами для погашения своих обязательств	$= \frac{К_{ф.гпф}}{Собств. ср. + Обяз.}$ Коэффициент финансовой устойчивости ПФ Собств. ср. – собственные средства ПФ; Обяз. – обязательства ПФ.
Коэффициент финансовой устойчивости негосударственного пенсионного фонда	Показывает, насколько негосударственный пенсионный фонд обеспечен средствами для погашения своих обязательств	$= \frac{К_{ф.нпф}}{ПР + П_{н.ср} \cdot Ч_{н.пен}}$ Коэффициент финансовой устойчивости НПФ; ПР – объем пенсионных резервов; $П_{н.ср}$ – средний размер негосударственной пенсии; $Ч_{н.пен}$ – численность получателей негосударственной пенсии
Интегральный показатель финансовой устойчивости распределительно-накопительной ПС	Показывает, насколько ПС обеспечена средствами для погашения обязательств перед пенсионерами в условиях распределительно-накопительного метода финансирования.	$Д/П =$
Абсолютный показатель финансовой устойчивости	Отрицательное значение указывает на существующую потребность пенсион-	$К_{ф.у} =$ интегральный коэффициент финансовой устойчивости

Показатель	Характеристика показателя	Расчет показателя
распределительно-накопительной ПС (показатель дефицита / профицита)	ной системы в дотациях из государственного бюджета для обеспечения принятых государственных пенсионных обязательств. Положительное значение означает, что ПС обладает необходимыми финансовыми ресурсами	распределительно-накопительной ПС; $Z_{\text{ср}}$ – средняя заработная плата за год; t – ставка пенсионного взноса в ПФ; $Ч_{\text{пл}}$ – численность плательщиков обязательных пенсионных взносов; $\Delta\text{ПР}$ – изменение пенсионного резерва за анализируемый период; $\text{П}_{\text{ср}}$ – средняя пенсия за год в системе обязательного государственного пенсионного обеспечения; $Ч_{\text{пенс}}$ – численность пенсионеров в системе обязательного государственного пенсионного обеспечения; $\text{П}_{\text{н.ср}}$ – средняя негосударственная пенсия за год в системе негосударственного пенсионного обеспечения; $Ч_{\text{н.пенс}}$ – численность получателей негосударственной пенсии; Д/П – показатель дефицита / профицита ПС

Стоит отметить, что расчету указанных выше показателей способствует ведение персонифицированного учёта, который в условиях активного развития информационных технологий является ключевой составляющей функционирования Пенсионного фонда в любой развитой стране мира. Именно назначение пенсий осуществляется по данным персонифицированного учета; перерасчет пенсий производится также исключительно по данным персонифицированного учета и т.п.

Таким образом, комплексная оценка финансовой устойчивости бюджета ПФ на основе 4-х групп показателей, позволяет проанализировать финансовое состояние пенсионной системы и определить ее финансовые детерминанты с точки зрения обеспечения необходимого уровня пенсионных выплат и долгосрочной финансовой устойчивости. При этом ключевыми финансовыми детерминантами, дающими наиболее полную оценку уровня финансовой устойчивости пенсионной системы, служат коэффициент финансовой устойчивости негосударственного пенсионного фонда, а также интегральный коэффициент оценки финансовой устойчивости.

Литература:

1. Белопольская В.Н., Лобанова М.Е. Инновационные подходы в управлении ресурсами бюджета Пенсионного фонда Украины в условиях социально-ориентированных реформ: Монография / В.Н. Белопольская, М.Е. Лобанова; под. ред. П.В. Егорова – Донецк: ООВ «Восточный издательский дом», 2013. – 304 с.
2. Грищенко Н.Б. Проблемы и пути реформирования пенсионного страхования / Н.Б. Грищенко, Е.В. Климанова // Вестник НГУЭУ. – 2012. – №2. – С. 75-83.

3. Дементьев, Н.П. Пенсионная система в современной России: перманентное реформирование и неопределенность / Н.П. Дементьев // ЭКО. –2015. – №11 (497). – С. 153-168.
4. Ивахненко, В.М. Экономический анализ: [учеб. пособие для самост. изуч. дисц.] / В.Н. Ивахненко, М.И. Горбатьюк, В.С. Левочкин. – К.: КНЭУ, 2011. – 387 с.
5. Караваева, И.В. Федеральный бюджет РФ на 2019 г. и на плановый период 2020–2021 гг. в свете актуальных задач стимулирования экономического роста и социального развития / И. В. Караваева, С. В. Казанцев, А. Г. Коломиец, Е. А. Иванов, М. Ю. Лев, И. А. Колпакова // Вестник Института экономики РАН. – 2019. – №1. – С. 9-26.
6. Лихачева, О. Ю. Оптимизация условий становления пенсионной реформы / О.Ю. Лихачева // JournalofSiberianMedicalSciences. – 2007. – №6. – С. 25-32.
7. Опарин, В. Н. Финансы (Общая теория): учеб. пособие [5-е изд., Доп. и перераб.]. / В. Опарин. – М. : Финансы, 2014. – 283 с.
8. Потапенко В.В. Модель пенсионной системы России и прогнозные расчеты на ее основе // Научные труды: Институт народнохозяйственного прогнозирования РАН. – 2010. – №8. – С. 683-702.
9. Савицкая, В. Экономический анализ деятельности предприятия / В. Савицкая. – М.: Знание, 2010. – 654 с.
10. Седова, М.Л. Сбалансированность бюджета пенсионного фонда России и проблемы финансовой устойчивости пенсионной системы / М.Л. Седова // Известия СПбГЭУ. – 2018. – №5 (113). – С. 64-70
11. Толубьяк, В. Пенсионная реформа в контексте экономического развития / В. Толубьяк // Вестник Национальной академии государственного управления. – 2010. – №2. – С. 232-239
12. Цал-Цалко, Ю.С. Финансовый анализ: [учебник] / Ю. Цал-Цалко, Ю.Ю. Мороз, Л. Сулименко. – Житомир: Союз экономистов Украины, 2012. – 609 с.
13. Юлдашева, Н.В. Некоторые вопросы совершенствования пенсионного обеспечения отдельных категорий граждан в республике Узбекистан / Н.В. Юлдашева, Ф.Ш. Хамраева // Проблемы Науки. – 2017. – №17 (99). – С. 46-49.
14. Fenge, R. Pensions and fertility back to the roots: introduction of Bismarck's pension scheme and the European fertility decline / R. Fenge, B.Scheubel// European Central Bank. Working paper series. – 2014. – № 1734. – pp. 49-52.

*Моисеенко А.А., ассистент
Буданова Н.В., ст. преподаватель
ГОУ ЛНР «Луганский национальный аграрный университет»
г. Луганск, ЛНР*

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ФИНАНСОВОГО СОСТОЯНИЯ ПРЕДПРИЯТИЙ В СОВРЕМЕННЫХ ЭКОНОМИЧЕСКИХ УСЛОВИЯХ

Введение. В современных экономических условиях хозяйствования анализ финансового состояния представляет собой важный инструмент, обеспечивающий устойчивое и успешное функционирование хозяйствующего

субъекта на рынке. Финансовое состояние может быть устойчивым, неустойчивым и кризисным. Способность предприятия своевременно производить платежи, финансировать свою деятельность на расширенной основе свидетельствует о его хорошем финансовом состоянии.

Основная часть. При исследовании источников литературы можно сказать, что большинство авторов характеризуют финансовое состояние как эффективность и состояние использования финансовых ресурсов предприятий на определенную дату.

К примеру, Савицкая Г.В. считает, что финансовое состояние предприятия — это категория, отражающая состояние капитала в процессе его кругооборота и способность субъекта хозяйствования к саморазвитию на фиксированный момент времени [5].

Сенин А.С. также рассматривает финансовое состояние как экономическую категорию, характеризующую размещение, собственность и использование финансовых ресурсов, а также их достаточность в каждый момент времени [6].

Сторонник данного подхода является Тютюкина Е.Б., трактующие финансовое состояние как обеспеченность предприятия финансовыми ресурсами, целесообразность их размещения и эффективность использования [7].

Шеремет А.Д. и Негашев Е.В. считают, что финансовое состояние предприятия характеризуется структурой средств (активов) и характером источников их формирования (собственного и заемного капитала, т.е. пассивов) [9].

Вместе с этим, в рассмотренной литературе распространение к определению финансового состояния получил подход, характеризующий эту категорию как систему определенных финансовых показателей.

Лупей Т.А. полагает, что финансовое состояние — это комплексное понятие, характеризующееся системой показателей, отражающих наличие, размещение и эффективность использования финансовых ресурсов организации.

По мнению Т.У. Турманидзе, финансовое состояние предприятия представляет собой совокупность показателей, отражающих его способность погасить свои долговые обязательства.

Также много авторов в предлагаемых определениях выделяют ту или иную характеристику финансового состояния: устойчивость, конкурентоспособность, платежеспособность.

Ученый Фридман А.М. считает, что финансовое состояние любого хозяйствующего субъекта отражает его положение и место на рынке, степень конкурентоспособности и платежеспособности, возможности устойчивого и динамичного развития [8].

Можно сказать, анализ приведенных определений показал, что финансовое состояние предприятия — это характеристика деятельности предприятия в определенном периоде, отражающая степень обеспеченности предприятия финансовыми ресурсами, рациональности их размещения, обеспеченности собственными оборотными средствами для своевременного проведения денежных расчетов по своим обязательствам и осуществления эффективной хозяйственной деятельности в будущем.

Совершенствование финансового состояния должно приводить к увеличению выручки от реализации. При этом что размер выручки от реализации будет зависеть от объемов реализации продукции и цены единицы реализуемой продукции [3]. Чтобы увеличить объем реализации, необходимо максимально активизировать сбытовую деятельность предприятия, определить рефинансирования дебиторской задолженности, основными формами которой являются: факторинг, учет векселей, выданных покупателям продукции, форфейтинг.

Факторинг - финансовая операция, когда предприятие-продавец передает право получения денег по платежным документам банка. При осуществлении такой операции банк взимает с предприятия-продавца определенную сумму комиссионных, которая устанавливается в процентах к сумме платежа.

В результате форфейтирования задолженность покупателя по товарному кредиту трансформируется в задолженность финансовую (в пользу банка).

Важным из основных направлений поиска резервов является уменьшение исходящих денежных потоков через снижение себестоимости продукции и расходов, источником покрытия которых выступает прибыль. Источниками снижения издержек производства и реализации продукции является снижение затрат сырья и материалов (снижение норм их использования, сокращение отходов и затрат в процессе производства и сохранение, повторное использование материалов, внедрение безотходных технологий), топлива и энергии на единицу продукции, снижение затрат заработной платы на единицу продукции, сокращение административно-управленческих расходов, ликвидация непроизводительных расходов и потерь [1]. Еще одним из направлений совершенствования финансового состояния современных предприятий является их экономическая интеграция. Она делится на вертикальную и горизонтальную.

Горизонтальная интеграция это сочетание в одной форме производства разнородной продукции на единой сырьевой или технологической основе и предполагает поиск возможностей осуществления закупок совместно с другим покупателем.

Вертикальная же интеграция является сочетанием в одной форме различных отраслей производства и способствует объединению с ключевыми поставщиками сырья и материалов. При этом, она предусматривает проведение мониторинга цен на сырье, выхода на рынок новых потенциальных поставщиков как альтернативу более дорогим материалам [4].

Еще направлением улучшения, совершенствования финансового состояния предприятия является его прогнозирование и мониторинг, поскольку, чтобы грамотно управлять производством, активно влиять на формирование показателей хозяйственной и финансовой деятельности, необходимо постоянно использовать данные о его состоянии, а также изменения, которые в нем происходят. Система мер для поддержания экономической устойчивости предприятия должна предусматривать:

- постоянный мониторинг внутреннего и внешнего состояний предприятия;
- разработку мероприятий по снижению внешней уязвимости предприятия;
- разработку подготовительных планов при возникновении проблемных ситуаций, осуществлении предварительных мер для их обеспечения;

- внедрение планов практических мероприятий при возникновении кризисной ситуации, принятия рискованных и нестандартных решений в случае отклонения развития ситуации;
- координацию действий всех участников и контроль за выполнением мероприятий и их результатами

Поэтому при таких условиях можно обеспечить систему мониторинга каждой из составляющих экономической устойчивости предприятий, которая смогла бы предоставить возможность оптимизировать ее в соответствии с перспектив развития [2]. Решение поставленных в статье задач позволяет сформировать направления дальнейших исследований, основными задачами которых являются совершенствование существующей методологии оценки и прогнозирования финансового состояния предприятий в условиях рыночных отношений. Еще для улучшения финансового состояния предприятия целесообразным видится применение ряда направлений, которые могут быть использованы с целью повышения уровня экономической безопасности предприятия.

Выводы. Таким образом к мероприятиям по улучшению финансового состояния предприятий можно отнести увеличение выручки от продажи продукции, рефинансирование дебиторской задолженности, снижение себестоимости продукции, особенно важна горизонтальная интеграция. Совершенствование финансового состояния предприятия возможно путем повышения результативности размещения и использования ресурсов предприятия.

Литература:

1. Бойчик І. М. Економіка підприємства / І. М. Бойчик. – Львів, 2009. – 101 с.
2. Городинська Д.М. Економічна стійкість підприємства / Д.М. Городинська // Актуальні проблеми економіки. – 2008. – № 10(42). – С. 141–146.
3. Карпенко Г. В. Шляхи удосконалення фінансового стану підприємства. // Економіка держави. – К. 2010, №1, – 61-62 с.
4. Кузьменко В. П. Вертикальна інтеграція як фактор економічного зростання країн / В. П. Кузьменко. – К. : Знання, 2010. – 256 с.
5. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: учебник / Г.В. Савицкая. — М.: ИНФРА-М, 2011. — 536 с.
6. Сенин А.С. Сущность и методология финансового анализа предприятия / А.С. Сенин // Экономика и социум: современные модели развития. — 2014. — № 8. — С. 138-151.
7. Тютюкина Е.Б. Финансы организаций (предприятий): учебник / Е.Б. Тютюкина. — М.:Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2014. — 544 с.
8. Фридман, А.М. Финансы организации (предприятия): учебник / А.М. Фридман. — М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2014. — 488 с.
9. Шеремет А.Д. Методика финансового анализа деятельности коммерческих организаций: учебное пособие / А.Д. Шеремет, Е.В. Негашев. — М.: ИНФРА-М, 2012. — 208 с.

СУЩНОСТЬ И МЕТОДИКА ПРОГНОЗИРОВАНИЯ БАНКРОТСТВА ПРЕДПРИЯТИЯ

Введение. Одним из важнейших направлений анализа финансового состояния предприятия является оценка риска наступления его банкротства. В современных условиях хозяйствования любому предприятию необходимо регулярно оценивать собственную платежеспособность и определять степень угрозы банкротства или риска потери имеющейся финансовой устойчивости. Ведь своевременно замеченный дисбаланс и отклонения от нормы в структуре баланса и основных показателях экономической деятельности помогут организации избежать неустойчивого финансового состояния и возможного банкротства.

Вопросу антикризисного управления при возникновении банкротства предприятия посвящены работы многих исследователей, таких как: Н. П. Банера, О. А. Львова, О. К. Четверикова, М. В. Ярошевич, Н. Н. Кузнецова и др. Однако слабо изученными являются особенности предотвращения банкротства предприятий, функционирующих в ситуации общенационального экономического кризиса.

Исходя из этого, целью данного исследования является анализ теоретико-методических основ экономического анализа и прогнозирования банкротства в современных условиях.

Основная часть. Понятие банкротства происходит от итальянских слов: «bankus» – банк, контора, торговое заведение; «rotto» – разрушать, закрывать заведение. В дословном понимании банкротство означает отказ гражданина или компании платить по своим долговым обязательствам из-за отсутствия средств [1].

Существует определенное разнообразие взглядов на определение данного понятия, которое обуславливается влиянием факторов как внешнего, так и внутреннего характера, а наличие большинства из подобных трактовок отражает собой понимание степени влияния того или иного фактора. По нашему мнению, целесообразно определить банкротство как экономическое явление, которое возникает, когда предприятие не может удовлетворить обязательства перед его кредиторами, поэтому вынуждено прекратить свою деятельность без ее восстановления в будущем.

Согласно действующему законодательству, банкротство рассматривают как признанную хозяйственным судом неспособность должника восстановить свою платежеспособность и удовлетворить признанные судом требования кредиторов не иначе как через применение ликвидационной процедуры [2]. Банкротство возникает в процессе развития общественных отношений и становления товарного производства и денежно-кредитных отношений.

Поскольку проблема финансовой устойчивости является одной из ключевых в процессе развития деятельности предприятия, это спровоцировало появление большого количества зарубежных и отечественных подходов к определению вероятности банкротства. Одними из наиболее известных методик являются: пятифакторная модель Альтмана, модель Бивера и модель Ковалева. Проведем их сравнительную характеристику (табл. 1) [3, 4, 5].

Таблица 1

Сравнительная характеристика методик прогнозирования вероятности банкротства (пятифакторная модель Альтмана, Бивера и Ковалева)

Модель	Отличительные черты	Преимущества	Недостатки
<i>Пятифакторная модель Альтмана</i>	Определение интегрального показателя на основе 5-ти ключевых факторов	Возможность использования данных для динамического прогнозирования банкротства; высокая точность полученных данных (около 94 %); учет различных сторон деятельности предприятия.	Сложность в интерпретации полученного результата; отсутствие учета особенностей отечественных предприятий; отсутствие учета показателей рентабельности.
<i>Модель Бивера</i>	Определение 5-ти коэффициентов на основе деления чистой прибыли на сумму всех обязательств	Учет показателей рентабельности; легкость в получении результатов при анализе ключевых показателей деятельности; возможность получения прогноза на ближайшие 5 лет.	Сложность в интерпретации полученных результатов, поскольку не существует способа подсчета результирующего показателя
<i>Модель Ковалева</i>	Двухуровневая система показателей, базирующаяся не только на данных бухгалтерской отчетности, но и на внутренней информации	Возможность получения интегрального показателя; использование нормативов факторов, дифференцированных по отраслям	Резкие скачки при определении пороговых значений

Таким образом, указанные отличия данных методик расчета вероятности возникновения ситуации банкротства на предприятии обусловлено различиями в выборе анализируемых факторов, на которые опирается каждый из подходов. Стоит подчеркнуть, что зарубежные модели определения финансовой устойчивости предприятия не учитывают особенностей отечественной практики (как например, структуру капитала в отдельной отрасли, отличия законодательной базы, а также общеэкономическую ситуацию в государстве). Поэтому более достоверный комплексный анализ можно сделать на основе

применения адаптированного сочетания зарубежных и отечественных подходов к определению вероятности банкротства.

В рамках нашего исследования проведем анализ вероятности банкротства на ПАО «Винтер» (Винтер). Стоит заметить, что в довоенное время по состоянию на 2013 год доля производителя на рынке Украины составляла 2 %. На данный момент Винтер также является одним из наиболее крупных представителей пищевой промышленности, в частности занимает лидерские позиции в производстве мороженого и замороженных полуфабрикатов, уступая лишь ТМ «Геркулес». Однако в связи с возникновением боевых действий в Донецке, было принято решение о размещении части мощностей предприятия за пределами данной территории. В связи с этим предприятие столкнулось с рядом проблем, о чем свидетельствуют данные табл. 2.

Таблица 2

Определение вероятности банкротства ПАО «Винтер» по различным моделям

Модель	Формула	Годы		
		2015	2016	2017
<i>Пятифакторная модель Альтмана</i>				
	$Z = 1,2 \cdot X_1 + 1,4 \cdot X_2 + 3,3 \cdot X_3 + 0,6 \cdot X_4 + 0,999 \cdot X_5$, где X_1 – оборотный капитал / сумма активов предприятия, X_2 – нераспределенная прибыль / сумма активов предприятия, X_3 – прибыль до налогообложения / общая стоимость активов, X_4 – рыночная стоимость собственного капитала / бухгалтерская (балансовая) стоимость всех обязательств, X_5 – объем продаж / общая величине активов предприятия.	0,93	-0,11	-3,58
<i>Модель Бивера</i>				
Коэффициент Бивера	(Чистая прибыль + Амортизация) / (Долгосрочные + текущие обязательства)	-0,5	-1,06	-0,2
Коэффициент рентабельности активов, %	Чистая прибыль * 100/ Активы	-23,5	-65,8	-30,1
Коэффициент финансового «рычага»	(Долгосрочные + текущие обязательства) / Активы	0,5	0,6	1,4
Коэффициент покрытия активов чистым оборотным капиталом	(Собственный капитал – Внеоборотные активы) / Активы	0,1	-0,4	-1,2
Коэффициент покрытия	Оборотные активы / Текущие обязательства	0,7	-0,3	0,09
<i>Модель Ковалева</i>				

$N = 25 \cdot N_1 + 25 \cdot N_2 + 20 \cdot N_3 + 20 \cdot N_4 + 10 \cdot N_5$, где N_1 – коэффициент оборачиваемости запасов; N_2 – коэффициент текущей ликвидности; N_3 – коэффициент структуры капитала; N_4 – коэффициент рентабельности; N_5 – коэффициент эффективности.	51,1	202,3	49,2
--	-------------	--------------	-------------

Стоит заметить, что возникновение политико-экономической противоречий на территории Донбасса привело к появлению ряда сложностей, оказывающих негативное влияние на развитие национальной экономики и пищевой отрасли, в частности, такие как: нестабильная политическая ситуация; эскалация боевых действий, которые сопровождаются потерей производственных мощностей и рынков сбыта; слабая институциональная поддержка государством развития пищевой отрасли; низкая покупательная способность населения; отсутствие эффективной системы льгот и преференций для производителей Украины в области пищевой промышленности; разрыв связей с частью Донбасса, входящей в состав ДНР и ЛНР, а также с РФ и др.

Интерпретация полученных результатов представлена в табл. 3.

Таблица 3

Сводная оценка вероятности банкротства

Модель	Вероятность банкротства предприятия		
	2015	2016	2017
Модель Альтмана	Крайне высокая	Крайне высокая	Крайне высокая
Коэффициент Бивера	Ежегодное увеличение вероятности банкротства		
Модель Ковалева	Высокая	Очень низкая	Очень высокая

Таким образом, общая тенденция развития деятельности предприятия демонстрирует вероятное его нахождение в положении банкротства. Как видно из табл. 1 вероятность банкротства у ПАО «Винтер» по методике Альтмана за весь период исследования является крайне высокой, при этом по состоянию на 2017 год данный показатель возрос в 3 раза, что свидетельствует о том, что предприятие уже находится в состоянии финансовой неустойчивости. Данный факт подтверждают также результаты, полученные посредством моделей Бивера и Ковалева (несмотря на то, что в 2016 году фиксируется снижение вероятности возникновения ситуации банкротства – было достигнуто за счет повышения чистой прибыли и снижением стоимости оборотных активов).

Исходя из этого, можно констатировать, что Винтер находится в состоянии убыточности, в связи с чем необходимо разработать механизм по выводу предприятия из кризиса. Подобными мероприятиями могут следующие:

1. Поиск новых сбытовых сетей за рубежом.
2. Диверсификация продукции за счет запуска ранее законсервированной линии по выпуску замороженных полуфабрикатов.
3. Развитие маркетинговой системы продвижения товаров предприятия, посредством размещения внешней рекламы и создания тематических видеороликов на сайте Винтера
4. Продажа части недвижимого имущества.

5. Совершенствование системы управления активами, в т. ч. разработка программы сокращения расходов.
6. Внедрение экономически обоснованных норм запасов.
7. Снижение накладных расходов на содержание избыточных производственных мощностей.
8. Возможность перевода предприятия под внешнее управление [6].

Таким образом, основные направления совершенствования системы управления предприятием в условиях банкротства должны быть разработаны высшим руководством (исходя из существующих возможностей) и незамедлительно реализованы в текущей деятельности предприятия.

Выводы. Таким образом, диагностика банкротства представляет собой аналитическое исследование способности предприятия финансировать свою деятельность и рассчитываться по долгам во избежание непрерывности развития.

С целью получения корректного результата при анализе предприятий постсоветского пространства, представляется необходимым применять несколько методик расчета вероятности банкротства, при этом включая отечественные.

Изучение финансовой устойчивости ПАО «Винтер» показало, что особую роль на состояние деятельности предприятия оказывает внешняя среда (в данном случае возникновение политических противоречий, повлекших общий экономический спад). В связи с этим, формирование системы антикризисных мероприятий должно стать ключевым направлением в стратегическом управлении, поскольку только таким образом возможно минимизировать негативное влияние макросреды.

Перспективами дальнейших исследований является разработка методики выведения предприятия из состояния банкротства в условиях общей экономической нестабильности.

Литература:

1. Львова, О. А. Антикризисный потенциал банкротства / О. А. Львова // Вестник Московского университета, 2016. – № 4. – С. 79-104.
2. Четверикова, О. К. О повышении эффективности антикризисного финансового управления предприятием при угрозе банкротства / О. К. Четверикова, Е. А. Клокова // Вестник студенческого научного товарищества ДонНУ им. В. Стуса, 2012. – С. 392-397.
3. Ярошевич, М. В. Современные подходы к антикризисному управлению и предупреждению банкротства на предприятиях малого бизнеса / М. В. Ярошевич // Науковедение, 2015. – Т. 7. – № 2. – 27 с.
4. Кузнецова, Н. Н. Банкротство организации: причины и методы прогнозирования / Н. Н. Кузнецова, О. С. Якунина // Научно-исследовательский журнал «Вектор экономики», 2016. – № 6 (6). – С. 23.
5. Оценка вероятности банкротства предприятия-заемщика / Банкир [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://bankir.ru/publikacii/20121217/otsenka-veroyatnosti-bankrotstva-predpriyatiya-zaemshchika-10002719>.

6. Banera, N. P. Anti-crisis management as a basis for improving financial activities of the enterprise / N. P. Banera // Financial and credit activity: problems of theory and practice, 2018. – Vol. 3. – № 26. – Pp. 102-112.

Ордашевская И.В., к.э.н., доцент
ГОО ВПО «Донецкий институт железнодорожного транспорта»
г. Донецк, ДНР

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ СИСТЕМЫ ВНУТРИФИРМЕННОЙ ОТЧЕТНОСТИ В УПРАВЛЕНЧЕСКОМ УЧЕТЕ

Введение. В соответствии со ст. 2 Закона ДНР № 14-ИНС «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности», учетная политика - совокупность принципов, методов и процедур, используемых экономическим субъектом для составления и предоставления финансовой и налоговой отчетности. Согласно п. 5 ст. 7 данного Закона экономический субъект самостоятельно определяет собственную учетную политику, руководствуясь данным Законом и другими законодательными актами регламентирующими сферу бухгалтерского учета.

Т.к. довольно часто считается, что учетная политика в области управленческого учета на предприятии не обязательна, потому что у предприятия есть учетная политика бухгалтерского (финансового и налогового) учета. Но цели и задачи финансового и управленческого учета во многом отличаются и как следствие, требуют особых подходов в его регламентации.

Проблемами совершенствования системы управленческого учета, разработкой его теоретических и методологических основ занимаются многие отечественные ученые - экономисты. В научных трудах ученых освещено значительное количество теоретических и практических вопросов, касающихся управленческого учета. Но проблемы связанные с созданием и совершенствованием учетной политики в области управленческого учета, а также системы внутрифирменной управленческой отчетности на предприятии является недостаточно решенными.

Целью данной статьи является рассмотрение проблем связанных с созданием учетной политики управленческого учета и, в частности, совершенствования системы внутрифирменной отчетности.

Основная часть. Как свидетельствуют научные и законодательные источники, главной целью политики финансового (бухгалтерского) учета является обеспечение соблюдения установленного государством порядка отражения хозяйственных операций в учетных регистрах предприятия, поэтому финансовый учет регламентируется внешними законодательными актами и правилами, и предназначен прежде всего для формирования ежеквартальной финансовой отчетности и расчета налогооблагаемой базы предприятия.

Управленческий учет формируется на основе потребностей предприятия в предоставлении данных, необходимых для эффективного управления бизнесом. Поэтому основная цель политики в области управленческого учета заключается в том, чтобы обеспечить менеджмент предприятия информацией, которая

позволит оперативно контролировать бизнес-процессы, своевременно выявлять негативные тенденции и принимать эффективные управленческие решения по их устранению [1].

Из выше приведенных определений, можно сделать вывод, что управленческий учет невозможно качественно организовать без разработки для него отдельной учетной политики, имеющей более широкие границы и детализацию по сравнению с политикой бухгалтерского учета.

Политика предприятия в области управленческого учета охватывает весь цикл управления его деятельностью. В этом ее основное отличие от политики финансового учета, которая определяет порядок отражения данных о фактических хозяйственных операциях.

На рис. 1 представлен перечень внутрифирменных документов, которые следует включить в состав политики управленческого учета и, которые представляют систему внутрифирменной отчетности в управленческом учете.



Рис. 1. Перечень внутрифирменных документов управленческого учета

При постановке управленческого учета нужно принимать во внимание не только факты деятельности предприятия или организации, но и вопросы планирования, оперативного контроля над выполнением планов, анализа отклонений и выявления факторов, повлиявших на эти отклонения. Политика управленческого учета не может ограничиться утверждением рабочего плана счетов, форм первичных документов, методов оценки активов и обязательств, правил документооборота, то есть требованиями учетной политики бухгалтерского учета.

Как видно из рис.1 политика управленческого учета может включать в себя пакет внутрифирменных документов, которые можно разделить на три группы:

- регламентирующие;
- методологические;
- нормативно-справочные.

Первая группа включает в себя документы, определяющие порядок и правила ведения управленческого учета, формирования и представления отчетности заинтересованным пользователям.

В группу методологических документов следует включить документы, детализирующие порядок ведения управленческого учета и обеспечения его достоверности.

К третьей группе следует отнести документы, фиксирующие справочники и аналитическую информацию управленческого учета, структуру и форму управленческой отчетности, а также нормативные требования к срокам внесения управленческих данных в информационную систему.

Создание в рамках учетной политики управленческого учета трех групп внутрифирменных документов, представленных на рис.1, обусловлено причинами:

- во – первых, необходимостью детализации правил и порядка ведения управленческого учета для целей управления деятельностью как отдельных структурных подразделений предприятия, так и предприятия в целом;
- во – вторых, разделением ответственности за качество управленческого учета между подразделениями финансовой службы;
- в – третьих, разными целями документов и разными пользователями этими документами, а также узкофункциональным содержанием некоторых документов, не требующих выполнения их требования всеми сотрудниками предприятия.

Далее представим краткое содержание наиболее важных внутрифирменных документов, внедрение которых позволит усовершенствовать систему внутрифирменной отчетности, а также даст возможность совершенствовать организацию управленческого учета и всю систему бухгалтерского учета на предприятии.

Одним из основных документов регламентирующих создание и всю работу управленческого учета на предприятии является «Положение об управленческом учете», которое содержит общее описание работы системы управленческого учета. В нем нужно указать: цели и основные задачи управленческого учета; принципы и требования управленческого учета; регламент ведения учета и порядок отражения его данных в учетной базе и управленческой отчетности.

В табл.1 приведен сводный регламент управленческого учета, который может быть включен в «Положение об управленческом учете».

Таблица 1

Сводный регламент управленческого учета

Объект управленческого учета	Способы организации и ведения управленческого учета	Регламентирующий документ
Организация ведения управленческого учета	Организация отдела управленческого учета и бюджетирования	Положение об отделе
Форма управленческого учета	Отдел управленческого учета разрабатывает систему управленческого учета, отчетности и контроля (исходя из	Методические рекомендации о порядке формирования

	особенностей функционирования и требований управления хозяйственной деятельностью подразделений предприятия)	показателей управленческой отчетности
Организация документооборота управленческого учета	В соответствии с графиком, утвержденным для всех подразделений предприятия	График документооборота управленческого учета
Группировки и аналитические расчеты данных управленческого учета	Используют типовые наборы группировок и аналитических расчетов, единые для всего предприятия	Перечень справочников управленческого учета
Порядок отражения хозяйственных операций в системе управленческого учета	Определяется требованиями учетной политики предприятия в области управленческого учета	Учетная политика управленческого учета
Формы управленческой отчетности	Разрабатывают в соответствии с потребностями процессов управления предприятием. Отчеты можно формировать как в учетных базах данных, так и ручным способом .	Перечень форм управленческой отчетности
Способ представления управленческой отчетности пользователям	В электронном виде. На бумажных носителях	График документооборота управленческого учета
Организация внутреннего контроля управленческого учета	Внутренний контроль данных управленческого учета осуществляет ответственный сотрудник отдела управленческого учета	Инструкция по внутреннему аудиту данных управленческого учета

В сводном регламенте (таб.1) представлена взаимосвязь объекта учета и способов организации и ведения управленческого учета, и в каком регламентирующем документе внутрифирменной отчетности это закреплено.

Важным регламентирующим документом является «График документооборота управленческого учета», он необходим для того, чтобы оперативно отражать хозяйственные операции и своевременно формировать управленческую отчетность. В данный документ вносят сведения о документах, указывают ответственных за их обработку и формирование и сроки выполнения этих действий.

Перечень данных управленческого учета, являющихся внутренней конфиденциальной информацией содержит специальный внутрифирменный документ, который определяет виды данных управленческого учета признанные предприятиям конфиденциальными. В отношении таких данных должны предприниматься соответствующие меры безопасности, исключая утечку информации за пределы компании.

Важным моментом в организации учета является контроль. В системе управленческого учета он может быть регламентирован «Инструкцией по внутреннему аудиту данных управленческого учета». Это документ, в котором определяется порядок проведения внутренней проверки достоверности и качества управленческого учета на предприятии, играет важную роль в общей организации управленческого учета. В этом документе прописывают порядок и

сроки проведения аудита управленческого учета и отчетности, требования к оформлению результатов аудита и разработки мероприятий по устранению выявленных недостатков.

Учетная политика управленческого учета должна позволять предприятию самостоятельно формировать первичные и отчетные формы управленческого учета, которые позволят принимать оперативные управленческие решения и способствовать оперативному формированию итоговой управленческой и финансовой (публичной) отчетности [2]. Для этого предусматривается «Перечень форм управленческого учета». Данный регламент включает в себя список отчетности, утвержденной по предприятию и образцы управленческих отчетов, которые должны использоваться в целях управления его бизнес-процессами. Один из документов, который в обязательном порядке должен присутствовать в этом перечне – это «Отчет о прибылях и убытках». В нем отражаются все расходы предприятия связанные с производством продукции, выполненными работ или оказанными услуг, показатели реализации, себестоимость реализованной продукции, работ или услуг и валовый доход от реализации.

Для формирования управленческой отчетности необходим «Перечень справочников управленческого учета». В табл. 2 представлен примерный перечень справочников, который может быть использован на предприятии [1].

Таблица 2

Перечень справочников управленческого учета

Наименование справочника	Содержание информации
Справочник «Контрагенты»	Аналитическая группировка поставщиков и покупателей
Справочник «Подразделения»	Аналитическая группировка структурных подразделений предприятия
Справочник «Склады/Места хранения»	Аналитическая группировка мест хранения товарно-материальных ценностей (ТМЦ) и готовой продукции
Справочник «Основные средства»	Аналитическая группировка основных средств по их видам
Справочник «Номенклатура»	Аналитическая группировка готовой продукции/товаров и ТМЦ
Справочник «Статьи движения денежных средств»	Аналитическая группировка видов и статей движения денежных средств
Справочник «Статьи доходов по видам деятельности»	Аналитическая группировка видов и статей доходов предприятия и его структурных подразделений
Справочник «Статьи затрат»	Аналитическая группировка видов и статей расходов предприятия и его структурных подразделений
Справочник «Фонды и резервы»	Аналитическая группировка фондов и резервов предприятий и его структурных подразделений

Как видно из таб.2, данные документы позволяют увидеть зависимость между аналитическими данными управленческой отчетности и показателями отчетности. Перечень обязан содержать описание структуры справочников учетной системы. Представленный в таб.2 Перечень может быть дополнен или изменен в зависимости от специфики деятельности предприятия, его формы собственности, организационной структуры.

Чтобы сотрудники финансовой службы понимали свои действия по организации и ведению управленческого учета в рамках утвержденной учетной политики, рекомендуется создать отдельный внутрифирменный документ - «Методические рекомендации о порядке формирования показателей управленческой отчетности». В этом документе необходимо отразить следующие аспекты управленческого учета: определение уровней объектов управленческого учета; описание видов управленческой отчетности; принципы формирования управленческой отчетности; методика формирования показателей управленческой отчетности и взаимоувязки отчетов между отдельными структурными подразделениями предприятия.

Важным разделом Методических рекомендаций можно назвать раздел, в котором представлена методика формирования показателей управленческой отчетности. Здесь детализируются данные управленческого учета, которые должны найти отражение в отчетных показателях. Соблюдение требований этого раздела гарантирует максимальную корректность и достоверность данных управленческой отчетности.

В разделе «Методика формирования показателей управленческой отчетности» целесообразно детализировать определение себестоимости выпуска готовой продукции, формирование показателей управленческого баланса и также формирование показателей по доходам от реализации, операционным расходам, основным средствам, нематериальным активам и запасам предприятия, незавершенному производству, расчетам с дебиторами и кредиторами, фондам и резервам, финансовым инвестициям, кредитам, финансовому результату хозяйственной деятельности. В данном разделе должны быть оговорены единые правила формирования показателей по определенным группам отчетности для всех структурных подразделений предприятия.

Выводы. Из выше сказанного можно сделать выводы:

- учетная политика в области управленческого учета отличается от финансового учета, т.к. она более многогранна и обширна, и охватывает планирование, учет и анализ деятельности как отдельных структурных подразделений предприятия, так и всего предприятия;

- учетную политику лучше всего должны отражать внутрифирменные документы, которые можно сгруппировать в три группы: регламентирующие, методические и нормативно-справочные, которые фиксируют не только вопросы учета и формирования отчетности, но и устанавливают критерии проверки достоверности учетных данных, обеспечивают конфиденциальность отчетности;

- формирование и оперативность использования данных управленческого учета для принятия оперативных управленческих решений должно способствовать использованию современных информационных технологий, которое является обязательным условием учетной политики в области управленческого учета.

Литература:

1. Гребенников А. А. Учетная политика управленческого учета / А. А. Гребенников // Планово-экономический отдел. – 2019. - №4. – С.3-13.

*Орлова В.А., д.э.н., профессор,
Мелентьева О.В., к.э.н., доцент
ГО ВПО «Донецкий национальный университет
экономики и торговли имени Михаила Туган-Барановского»,
г.Донецк, ДНР*

МЕТОДЫ НАЛОГОВОГО УЧЕТА В УЧЕТНО-НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЕ СУБЪЕКТОВ БИЗНЕСА

Введение. Важным фактором непрерывного развития субъектов бизнеса является результативное функционирование их учетно-налоговой системы. В настоящее время отношения, которые складываются на международной экономической арене, формируются в тесном взаимодействии с процессами унификации и стандартизации учетных процессов, а также трансформацией учетного и налогового законодательства.

Финансово-хозяйственная деятельность предприятий, организаций как субъектов бизнеса требует обязательного ведения учета, анализа и контроля. Однако теоретические исследования и практика учета и анализа свидетельствует о том, что отдельно учет, анализ и контроль осуществляться не могут, поскольку они очень тесно взаимосвязаны и подвержены взаимовлиянию. При этом следует отметить, что многие российские и зарубежные ученые занимались исследованием сущности, содержания, структуры и управления учетно-налоговой системы хозяйствующих субъектов. Анализ категориального аппарата учетно-налоговой системы показал, что ряд ученых под учетно-налоговой системой понимают «совокупность дифференциации, интеграции и взаимодействия финансового, налогового и управленческого учета» [1].

По мнению Поповой Л.В. под учетно-налоговой системой целесообразно понимать систему сбора, обработки и оценки информации необходимой для планирования и подготовки эффективных управленческих решений [2].

На наш взгляд управление национальной налоговой системой предполагает объединение учетных и налоговых процедур, методов налогового учета, построение их взаимосвязи с аналитическими и контрольными процедурами. Тем более, что методы налогового учета представляют собой совокупность способов и приемов, при помощи которых осуществляется учетная политика в сфере налогообложения, определяются налоговые базы и налоговые обязательства по конкретным налогам [3].

Целью данного исследования являются методы налогового учета как элементы учетно-налоговой системы.

Основная часть. Известно, что в налоговом учете возможно применение отдельных методов, характерных для бухгалтерского учета поскольку этих два учета используют одну и ту же информацию, но эта информация может отражаться по-разному. Это касается прежде всего: хронологического и

систематического наблюдения; сбора, регистрации и классификации данных; обработки, обобщения, оценки и передачи информации; хранения информации.

Кроме того, в исследованиях Голова С.Ф. [4] отмечается, как и в работах Иванова Ю.Б., Карповой В.В., Найденко О.Е. [5] что основные методы налогового учета можно сгруппировать в зависимости:

- от характера применения как прямые и косвенные;
- от объекта учета как методы учета доходов и расходов, как методы начисления амортизации, методы оценки запасов, методы калькулированы себестоимости.

При этом прямые методы налогового учета способствуют определению объекта учета в порядке, предусмотренном непосредственно налоговым законодательством по конкретным налогам либо сборам. Например, по налогу на добычу полезных ископаемых, по экологическим налогам и сборам могут применяться из числа прямых методов так называемые аппаратные методы учета, когда объект налогового учета измеряется с использованием измерительных средств и устройств.

Учет налоговой базы по налогу на прибыль применяется при исчислении налогооблагаемой прибыли исходя из размера полученного дохода, зафиксированного в первичных документах таких как: банковские выписки, налоговая отчетность регистраторов расчётных операций, приходно-расходные документы, суммы начисленной амортизации.

Для обеспечения сравнения доходов, расходов и других элементов в практической деятельности субъектов бизнеса применяются следующие четыре вида методов налогового учета, представленных на рисунке 1.

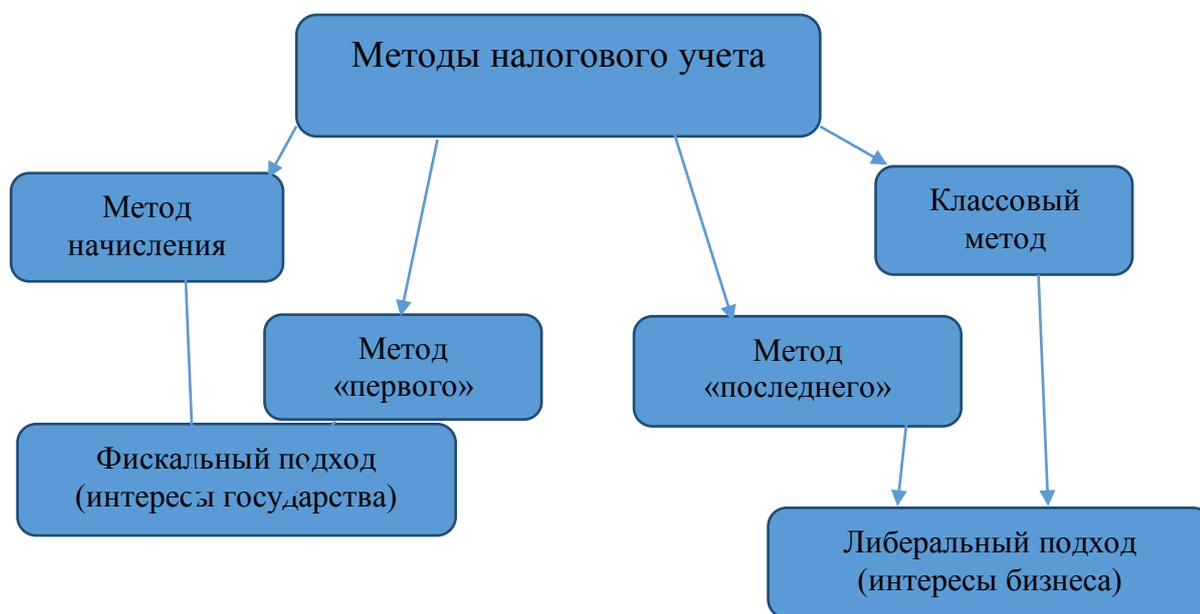


Рис. 1. Методы налогового учета в контексте интересов государства и субъектов бизнеса-плательщиков налогов

Относительно косвенных методов целесообразно обратить внимание на то, что они применяются, как правило, в тех случаях, когда прямые методы налогового учета применять невозможно. Например, косвенные методы

налогового учета применяются в тех случаях, когда налогоплательщик не применяет налоговый учет, предусмотренный действующим законодательством, уклоняясь от налогообложения, либо в случае порчи или утере первичных документов. В таких случаях применяется: метод экономического анализа; метод расчета поступления денежных средств; метод контроля расходов и доходов субъектов предпринимательства; метод анализа информации о доходах и расходах налогоплательщика.

В мировой практике нарабатан опыт применения методов налогового учета для оценки стоимости запасов. Так в странах ЕС, как показывает исследование применяется в практической деятельности субъектов бизнеса свыше семи методов. Однако большинство стран применяют среднеарифметическую взвешенную оценку либо метод FIFO, что прежде всего характерно для США, Германии, Польши, но в странах ЕС, как правило этот метод не применяется.

Выводы. Учитывая вышеизложенное, считаем, что внедрение элементов учетно-налоговой системы и дальнейшее их совершенствование позволит сделать процесс бухгалтерского и налогового учета субъектов бизнеса – плательщиков налогов более гармоничным, способным создавать условия для оптимального коммуникационного взаимодействия учетных процедур и информационных потоков, что очень важно для формирования отчетности выработки эффективных решений по управлению субъектом бизнеса.

Литература:

1. Авдеев В.Ю. Налоговый и бухгалтерский учет: сходства и различия / В.Ю. Авдеев. – М.: Статус-кво 97, 2003. – 176 с.
2. Попова Л.В. Понятие и содержание информационной учетно-налоговой системы / [http: www.rusnauka.com/I_NIO_2012/Economics/3_9845.doc](http://www.rusnauka.com/I_NIO_2012/Economics/3_9845.doc)
3. Энциклопедия теоретических основ налогообложения / [И.А. Майбуров и др.]; под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2016. – 503 с. – С.148
4. Голов С.Ф. Управленческий учет. - Х.: Фактов, 2009.
5. Иванов Ю.Б, Карпова В.В., Найденко О.Е. Налоговый учет и отчетность: Учебник. - К.: Знания, 2011.

*Петренко С.Н., д.э.н., профессор,
Зинченко Е.С.*

*ГО ВПО «Донецкий национальный университет экономики и торговли
имени Михаила Туган-Барановского»
г. Донецк, ДНР*

СVP-АНАЛИЗ ПРИ ИСПОЛЬЗОВАНИИ ФУНКЦИОНАЛЬНЫХ СИСТЕМ КАЛЬКУЛЯЦИИ В УПРАВЛЕНЧЕСКОМ УЧЕТЕ

Введение. Чтобы компаниям оставаться конкурентоспособными на современных рынках, менеджеры должны принимать правильные управленческие решения. Такие решения должны основываться на наиболее точной и полной информации, полученной при помощи различных приемов

управленческого учета. Однако сегодня, во время информатизации, технического прогресса и высоких темпов роста экономики, традиционные методы управленческого учета часто не соответствуют предъявляемым им требованиям. К примеру, традиционный подход к анализу безубыточности (CVP-анализу) часто искажает прогнозы будущих расходов и прибыли, что приводит к принятию неправильных управленческих решений.

Цель данной статьи – дать теоретическое обоснование упущениям в традиционном CVP-анализе, раскрыть сущность современного подхода к анализу безубыточности на основе функциональных систем калькуляции, показать практические аспекты его применения и провести на примере сравнение традиционного и современного подходов. Также в работе рассмотрены основные инструменты CVP-анализа, уделено внимание математической модели CVP-анализа на основе функциональных систем (AB CVP), исследованы некоторые ее свойства.

Основная часть. CVP-анализ по праву является одним из важнейших инструментов управленческого учета, так как он позволяет оценивать и прогнозировать прибыль операционной деятельности предприятия.

Однако он не является обособленным элементом в системе управленческого учета и тесно взаимосвязан с выбранной предприятием системой калькуляции, по которой определяется себестоимость производимой продукции и услуг. Все чаще [1] предприятия предпочитают функциональные системы калькуляции затрат (в иностранной литературе известные как ABC, active-based costing) традиционным, в связи с недостаточной точностью оценки затрат на производство единицы продукции последними, что связано с их разработкой в основном для нужд бухгалтерского учета. В 21 столетии их недостатки стали более очевидными из-за все возрастающей сложности производственных циклов, смешения ручного и машинного труда, автоматизации многих производственных процессов. Потому естественно, что после теоретического обоснования [2; 3] в работах Купера и Каплана функциональные системы калькуляции получили широкое распространение в практике управленческого учета.

Основная часть. Традиционный CVP-анализ основывается на идее оценки достаточного количества производимой продукции для покрытия постоянных и переменных затрат и получения заданного уровня прибыли, при расчете себестоимости продукции по переменным издержкам (или с полным распределением затрат) [5, с. 187]. Более точно его бухгалтерская математическая модель описывается так [5, с. 175]:

$$r(p, q) = pq - cq - t = (p - c)q - t, \quad (1)$$

где q – количество продукции, c – себестоимость единицы продукции, p – установленная продажная цена, $(p - c)$ – маржинальная прибыль на единицу продукции (contribution margin), t – постоянные издержки, $r(p, q)$ – функция прибыли. Как обсуждалось в [4], такое представление имеет существенные ограничения и отмечалось, что одним из перспективных решений является переход к функциональным системам калькуляции, которые предполагают совершенно иную модель как оценки себестоимости, так и математическую модель прибыли. Перед тем как непосредственно изучить особенности CVP-

анализа применительно к функциональным системам калькуляции, мы считаем необходимым: во-первых, обратить внимание на ключевые концепции традиционного CVP-анализа и их роль при принятии управленческих решений; во-вторых, кратко познакомиться с философией функциональных систем калькуляции. Мы надеемся, что данные замечания позволят лучше отразить необходимость перехода от традиционных к функциональным системам в практике управленческого учета через более точную оценку себестоимости и прибыли, а также помогут глубже понять сравнение традиционного и АВ CVP-анализа в заключительной части данной работы.

Так ключевыми и взаимосвязанными концепциями в CVP-анализе являются: маржинальная прибыль на единицу продукции (contribution margin) и точка безубыточности [5, 7]. Зная маржинальную прибыль на единицу продукции можно вычислить, сколько продукции нужно продать, чтобы выйти на уровень безубыточности, а также узнать вклад в чистую прибыль каждой проданной сверх этого единицы товара. Более того, варьируя цену продажи можно в графической форме изучить ее влияние на объем необходимый для выхода на уровень безубыточности.

Точка безубыточности в модели CVP определяется как такой минимальный объем выпускаемой и продаваемой продукции, при котором предприятие не несет убытков. Вычислить ее можно при помощи формулы:

$$q = \frac{t}{p - c}, \quad (2)$$

где q – точка безубыточности, t – постоянные издержки, p – продажная цена единицы продукции, c – себестоимость единицы продукции. Иными словами, точка безубыточности характеризует объем продаваемой продукции, необходимый для получения чистой прибыли равной нулю, а следовательно, каждый проданный продукт сверх этого будет способствовать увеличению чистой прибыли. Возможно ввести дополнительную переменную с целью расчета количества продукции, продажа которой позволит выйти на заранее установленный уровень прибыли. Это позволит менеджерам принимать взвешенные управленческие решения. Формула в этом случае выглядит следующим образом:

$$q = \frac{t + l}{p - c}, \quad (3)$$

где q – объем продукции обеспечивающий прибыль в l условных единиц, t – постоянные издержки, p – продажная цена единицы продукции, c – себестоимость единицы продукции.

Еще одним важным показателем следует считать маржу безопасности [5; 7], которая сообщает менеджерам насколько компания может сократить объемы производства до того, как начнет нести убытки. Он особенно полезен в случаях, когда прибыль компании относительно мала и она вынуждена работать с «неудобными» клиентами. Выражается чаще всего в процентах по следующей формуле:

$$s = \frac{P - Q}{P} = 1 - \frac{Q}{P}, \quad (4)$$

где P – ожидаемая выручка от реализации, Q – выручка при безубыточной реализации.

С ней связан прием, часто называемый анализом чувствительности и часто применяемый в компьютерных программах при экономическом моделировании. Он призван показать изменение доходов и расходов, а, следовательно, и прибыли компании при изменении структуры затрат и цены реализации в краткосрочном периоде, т.е. без учета влияния иных показателей.

Следует учесть, что все формулы выше справедливы только для традиционного СVP-анализа, а их эквиваленты для функциональных систем калькуляции обсуждаются ниже.

Особого внимания заслуживает такой показатель, как затраты на неиспользуемые ресурсы, концепция которого была разработана Купером и Капланом [3]. Несмотря на то, что он до сих пор не вошел прочно в практику СVP-анализа из-за невозможности его расчета в рамках бухгалтерского учета, ограниченного законодательными актами, он составляет значимое дополнение с точки зрения управления предприятием. Так, затраты на неиспользованные ресурсы – это разность между затратами на поставленные ресурсы и затратами на использованные ресурсы. Чтобы лучше отразить его сущность, рассмотрим короткий пример: допустим, на предприятии работает десять сотрудников, занятые упаковкой готовой продукции. Также мы установили, что каждый из них за смену может упаковать 100 единиц такой продукции (2100 за месяц). Однако отчеты за полгода показывают нам, что ежемесячно мы поставляем только 16000 единиц продукции клиентам. Учитывая, что заработная плата таких сотрудников составляет 30000р. и не предвидя увеличения спроса на нашу продукцию в краткосрочной перспективе, мы могли бы сократить издержки на 60000р., сократив двоих работников, тем самым увеличив прибыль. Разумеется, подобные управленческие решения можно принимать и в рамках традиционного СVP-анализа, однако данные для их обоснованного принятия придется собирать отдельно, что во многих случаях может быть трудно осуществимо из-за необходимости внедрения сложных систем контроля, в то время как в рамках АВС систем такие данные являются исходными для проведения анализа безубыточности.

Данное замечание приводит нас к одному из основных положений функциональных систем калькуляции: АВ системы основаны на идее наиболее полного контроля издержек каждой операции, производимой на предприятии, по релевантным факторам с их последующим прямым отнесением от различных уровней иерархии видов деятельности непосредственно к продуктам. Подробно теория АВС систем освещена в многочисленных работах Купер и Каплана [2; 3], кратко изложена Друри [5, с. 255-275], мы же рассмотрим только ее применение при анализе безубыточности.

Чтобы лучше показать различие между традиционным СVP-анализом и СVP-анализом при функциональной системе калькуляции мы несколько отойдем от формулы (1), разобрав ее обобщение [6]:

$$r(p, q) = \sum_i \left(p_i q_i - \sum_j c_{i,j} q_i \right) - t = \sum_i (p_i q_i - c_i q_i) - t, \quad (5)$$

где p_i – установленная продажная цена продукции i ; q_i – количество продукции i ; p, q – соответствующие векторы; $c_{i,j}$ – затраты j -го вида (в денежном эквиваленте) на единицу продукции i ; $c_i = \sum_j c_{i,j}$ – себестоимость единицы продукции i ; t – постоянные издержки; $r(p, q)$ – функция прибыли.

Здесь следует обратить особое внимание на коэффициент затрат ($c_{i,j}$) на единицу продукции. Не так важно, по каким критериям их будут группировать (к примеру, можно рассматривать каждый материал в отдельности, а можно отдельно рассматривать только совокупности израсходованных материалов и распределенные затраты вспомогательных производств), важно, что данное деление будет всегда условным. Это объясняется тем, что традиционные системы калькуляции не оценивают напрямую стоимость производственного процесса (или его этапов, если процесс сложный), а учитывают лишь прямые затраты, и в некоторых случаях (к примеру, при адаптации CVP анализа к калькуляции с полным распределением затрат) распределяют совокупные затраты производственного процесса на единицы продукции на основе выбранной базы распределения (к примеру, плановой стоимости продукции), используя факторы издержек, не отражающие причинно-следственной зависимости между расходами на вспомогательную деятельность и целевыми затратами. Более того, менеджеры принимают решения не на основе базовых учетных показателей, что трудоемко и не решает проблем учета косвенных затрат, а на основе выведенной себестоимости продукции, что может сильно расходиться с действительными значениями при непосредственном мониторинге производственного процесса [5, с. 255-275]. Можно подытожить, что при традиционном подходе ключевыми показателями являются только объем выпускаемой продукции и переменные издержки, в то время как изменения в технологии производства, ассортименте, вспомогательных операциях учитываются как постоянные, а прибыльность производства того или иного вида продукции часто не может быть установлена достоверно [7].

Еще больше осложняет проблему выбора корректного производственного плана рекомендуемая многими исследователями (к примеру, Друри [5, с. 182]) практика приведения математической модели CVP при ассортименте продукции к стандартной (1), через введение понятия партии. Тогда мы снова имеем:

$$r(p, q) = pq - cq - t,$$

где q – количество однотипных партий состоящих из (q_1, q_2, \dots, q_n) единиц соответствующих продуктов; c – себестоимость такой партии $c = \sum_i c_i q_i$; p – установленная продажная цена партии $p = \sum_i p_i q_i$; t – постоянные издержки; $r(p, q)$ – функция прибыли.

Разумеется, нельзя рекомендовать применение подобной модели в практике управленческого учета. Допустим, что менеджер совершил ошибку при составлении подобной партии и включил в партию убыточный вид продукции – продукт k . Иными словами для него выполняется соотношение $p_k - c_k < 0$. Однако другие продукты компании прибыльны настолько, что могут покрыть выпуск убыточного вида, то есть $p - c > 0$. Следовательно, при проведении CVP-анализа

по предлагаемой упрощенной модели у менеджера не будет возможности когда-либо увидеть и исправить допущенную ошибку, и компания будет терять прибыль до тех пор, пока по каким-либо иным причинам не решит прекратить выпуск продукции k .

Далее приведена формула (5) в терминах функциональных систем калькуляций. Ключевыми отличиями являются: рассмотрение не только объемных факторов производства; переход к рассмотрению затрат, как вспомогательных процессов производства; учет более сложной зависимости издержек от факторного значения:

$$r(p, q) = \sum_i \left(p_i q_i - \sum_j \int_0^{f_{i,j}} g_{i,j}(f) \# df \right) - t = \sum_i \left(p_i q_i - \sum_j G_{i,j}(f_{i,j}) \right) - t, \quad (6)$$

где p_i – установленная продажная цена продукции i ; q_i – количество продукции i ; p, q – соответствующие векторы; $f_{i,j}$ – измеренный объем фактора (количество продукции, время работников, количество партий, др.) приходящегося на j -й процесс при производстве продукта i в количестве q_i ; $g_{i,j}(f)$ – стоимость j -ого процесса при f производстве продукта i ; $G_{i,j}(f_{i,j})$ – общая стоимость j -ого процесса при производстве всего объема продукта i ; t – постоянные издержки; $r(p, q)$ – функция прибыли. Следует отметить, что мы предполагаем возможными не более чем счетное множество значений каждого из факторов, учитывая ограниченную точность измерений. Устранение данного допущения возможно, но требует разработки значительно более сложной теории.

Отметим, что переход к рассмотрению затрат, как вспомогательных процессов производства, не означает полный отказ от прямого учета, например, материальных затрат, а лишь представляет инструмент более точного анализа, что может дополнительно оценивать затраты на заготовку, доставку, хранение материалов. Степень детализации явно не оговаривается в рамках АВ систем и определяется задачами управленческого учета на конкретном предприятии.

Функции $g_{i,j}$ являются константами, реже – имеют ступенчатый характер, $G_{i,j}$ – неубывающие функции, линейные на каждом отрезке из не более чем счетного множества, объединение по которому также представляет собой отрезок (составляющий область определения). Следует отметить, что функции затрат могут зависеть не от одного фактора, а от нескольких, и иметь вместе с последними более сложную природу, но в целях наглядности изложения мы не будем рассматривать такие случаи. Рассмотрим подробнее связь между функциями $g_{i,j}$ и $G_{i,j}$ и их некоторые свойства.

Функция $g_{i,j}$ определяет количество затрат j -го процесса, выраженных в денежном эквиваленте, при производстве продукции i измеренных по фактору f , на условную единицу такого фактора (к примеру, затраты на проверку изделий, где фактором является количество произведенных партий). Функция $G_{i,j}$ определяет действительное количество понесенных затрат j -го процесса при изготовлении i -ой продукции. Графически $G_{i,j}$ представляет собой неубывающую ломанную, в то время как $g_{i,j}$ представляет набор полуоткрытых интервалов $(a, b]$ различной высоты, где следующий не обязательно должен находиться выше предыдущего (к

примеру, стоимость доставки 1т. древесины может быть меньше стоимости доставки 100кг. древесины в пересчете на 1кг.). Как видно из формулы (6), $G_{i,j}(x) = \int_0^x g_{i,j}(f)df$, и, следовательно, $g_{i,j}(x) = G_{i,j}(x)'$. Иными словами, данные об общих затратах по процессу за продолжительное время позволят нам с достаточной точностью определить такие затраты на условную единицу учетного фактора. Также следует отметить дискретность функций $g_{i,j}$ и $G_{i,j}$, обусловленную сущностью физических и хозяйственных процессов, а также ограничениями измерений и учетной политикой. Отсюда формулу выше для количественного фактора (либо приведя его к количественному путем выбора соответствующего масштаба) можно записать иначе:

$$r(p, q) = \sum_i \left(p_i q_i - \sum_j \sum_{k=0}^{f_{i,j}} g_{i,j}(k) \right) - t,$$

и в случае если $g_{i,j}$ константы, то:

$$r(p, q) = \sum_i \left(p_i q_i - \sum_j c_{i,j} f_{i,j} \right) - t,$$

где $c_{i,j} = g_{i,j}(0)$.

На практике, в рамках анализа безубыточности, нецелесообразно пользоваться подобными детальными формулами, когда количество факторов может достигать десятков, а количество процессов – сотен. В таких случаях пользуются специализированным программным обеспечением или в случае необходимости неавтоматизированного или детализированного анализа – формулой, где функции затрат агрегированы согласно иерархии видов деятельности.

Обычно выделяют четыре уровня, но во многих случаях целесообразно уменьшить (и снизить расходы на контроль) или увеличить (с целью получения более точной информации) их количество, соответственно специфики предприятия:

1. Виды деятельности, выполняемые при выпуске единицы продукции.
2. Виды деятельности, выполняемые при выпуске партии продукции. К примеру: наладка оборудования, доставка, проверка качества.
3. Виды деятельности, обеспечивающие выпуск продукта. Например: разработка спецификации, поддержка клиентов.
4. Виды деятельности, обеспечивающие функционирование производственной структуры. К ним можно отнести деятельность топ-менеджеров, управление собственностью и др.

Тогда формула (6) может быть записана как:

$$r(p, q) = \sum_i (p_i q_i - c_{i,u} q_i - c_{i,b} b_i - c_{i,d} d_i) - t, \quad (7)$$

где p_i – установленная продажная цена продукции i ; q_i – количество продукции i ; p, q – соответствующие векторы; $c_{i,u}$ – затраты видов деятельности при выпуске единицы продукции i ; $c_{i,b}$ – затраты видов деятельности при выпуске партии продукции i ; b_i – количество партий продукции i ; $c_{i,d}$ – затраты видов деятельности, обеспечивающих выпуск продукции i (на одну спецификацию); d_i – количество разработанных спецификаций для продукции i ; t – постоянные издержки (затраты видов деятельности, обеспечивающих функционирование производственных структур); $r(p, q)$ – функция прибыли.

Или в случае единственного выпускаемого продукта, по аналогии с формулой (1):

$$r(p, q) = pq - c_u q - c_b b - c_d d - t, \quad (8)$$

Резюмируя изложенное выше, скажем, что факторы, основанные на объеме, такие как количество единиц произведенной продукции, не являются единственными факторами, определяющими затраты. То есть, часть затрат, которые принимаются в качестве постоянных в традиционных системах калькуляций, являются переменными по отношению к некоторым другим факторам, определяющим стоимость, таким как количество партий продукции или количество разработанных спецификаций, и поскольку, как было отмечено, АВ калькуляция рассматривает затраты, как процессы, стоимость которых оценена по релевантным факторам, а не только по объемному показателю производства (количество всех единиц продукции, общее время работы сотрудников в производстве), можно утверждать, что АВ CVP-анализ обеспечит значительно более точную оценку издержек, следовательно позволит принимать лучшие управленческие решения.

Рассмотрим традиционный CVP-анализ и АВ CVP на основе данных компании «Малыш и Карлсон» занимающейся производством вентиляционного оборудования и сравним полученные результаты. В таблице ниже (таблица 1) приведены данные за текущий период (месяц), полученные при использовании калькуляции по переменным издержкам.

Таблица 1

Затраты компании за текущий период

Статья затрат	Цена в руб.
Постоянные затраты	
Контроль качества продукции	6 000,00
Доставка	2 000,00
Создание промышленных образцов и спецификации	4 000,00
Наладка оборудования	1 000,00
Страхование	3 000,00
Аренда	2 000,00
Постоянные налоговые отчисления	1 000,00
Итого:	19 000,00
Переменные затраты (на единицу продукции)	
Материалы	60,00
Заработная плата	40,00
Итого:	100,00

* было выпущено 100 партий продукции по 20 спецификациям

Поскольку затраты на контроль, доставку, разработку образцов и спецификаций, настройку оборудования при калькуляции по переменным издержкам не изменяются с объемом производства, они учитываются как постоянные наряду с затратами видов деятельности, обеспечивающих функционирование производственной структуры (затраты на страхование, аренду, налоги). Материалы и заработная плата, напротив, расходуются на создание каждой единицы продукта и относятся к переменным затратам. Если положить продажную цену равной 300 руб. при помощи формулы (2) можно

определить точку безубыточности, равную 95 единицам продукции. И если предприятие, к примеру, сможет произвести и продать 1000 единиц вентиляционного оборудования, маржа безопасности в абсолютном выражении составит 271500 руб., что включает также и прибыль в размере 181000 руб.

Что случится, если компания захочет увеличить прибыль до 200000 руб. в следующем месяце? Разумеется, имея только единственный способ влияния на прибыль – объемы производства – предприятию следует произвести и продать больше продукции. Наименьшее количество, удовлетворяющее целевой прибыли, может быть рассчитано по формуле (3) и составит 1095 единиц продукции. Разумеется, это верно лишь в предположении неизменности суммарных постоянных затрат равных 19000 руб.

Согласно традиционному CVP анализу, основанному на калькуляции по переменным издержкам, затраты на виды деятельности при выпуске партии и обеспечивающие выпуск продукции остаются постоянными. Однако в случае компании «Малыш и Карлсон» увеличение количества производимых вентиляционных систем с 1000 до 1095 единиц повлечет за собой увеличение партий продукции с 100 до 120 единиц, из-за особенностей технологического процесса и модели сбыта. Также придется разработать десять новых спецификаций, чтобы предоставить конечным потребителям больший ассортимент и стимулировать дополнительный спрос (условимся считать, что спецификации касаются лишь внешнего вида изделия и технологический процесс остается таким же).

Можно видеть, что в таком случае все показатели являются переменными относительно релевантных факторов (количество партий или спецификаций), однако традиционный CVP анализ не отражает причинно-следственных связей, и потому тождествен АВ CVP лишь в общности переменных затрат, определяемых объемными факторами производства и части затрат, обеспечивающих функционирование производственных структур. Следовательно, производственный план составленный на основе CVP анализа с калькуляцией по переменным издержкам не сможет достичь установленной целевой прибыли в 200000 руб. – потребуются дальнейшее увеличение объемов производства. АВ CVP, напротив, рассматривает затраты на контроль (доставку, наладку оборудования), как расходы, что несет компания при производстве каждой партии, следовательно, из данных таблицы 1, расходы на контроль качества на одну партию равны $6000 \div 100 = 60$ руб., следовательно действительные расходы на контроль по новому производственному плану должны составить $60 \times 120 = 7200$ руб. (следует отметить, что на практике данные о подобных расходах получаются от системы контроля, внедряемой одновременно с АВ системой калькуляции и отличаются большей точностью). Разница в разрезе каждой статьи затрат при принятии подобного плана между CVP и АВ CVP показана в таблице 2 (расходы на обеспечении функционирования производственных структур в краткосрочной перспективе полагаются неизменными).

Сравнение затрат при традиционной и АВ калькуляциях

	Традиционный CVP анализ		АВ CVP анализ	
	Текущий период (1000 ед.)	Будущий период (1095 ед.)	Текущий период (1000 ед.)	Будущий период (1095 ед.)
Контроль качества продукции	6 000,00	6 000,00	6 000,00	7 200,00
Доставка	2 000,00	2 000,00	2 000,00	2 400,00
Создание промышленных образцов и спецификации	4 000,00	4 000,00	4 000,00	6 000,00
Наладка оборудования	1 000,00	1 000,00	1 000,00	1 200,00
Страхование	3 000,00	3 000,00	3 000,00	3 000,00
Аренда	2 000,00	2 000,00	2 000,00	2 000,00
Постоянные налоговые отчисления	1 000,00	1 000,00	1 000,00	1 000,00
Итого постоянных затрат	19 000,00	19 000,00	19 000,00	22 800,00
Материалы	60 000,00	65 700,00	60 000,00	65 700,00
Заработная плата	40 000,00	43 800,00	40 000,00	43 800,00
Итого переменных затрат	100 000,00	109 500,00	100 000,00	109 500,00
Всего	119 000,00	128 500,00	119 000,00	132 300,00

Основываясь на данных таблицы 2 за будущий период по обоим вариантам CVP анализа рассчитаем точку безубыточности и проведем анализ чувствительности.

Традиционный CVP анализ даст те же результаты, так как в будущем периоде затраты на единицу продукции остались неизменны. То есть, для выхода на уровень безубыточности достаточно будет произвести и реализовать 95 ед. продукции, а планируемый уровень прибыли в 200000 руб. будет достигаться при уровне производства в 1095 ед.

Но как было отмечено, изменение объемов производства также повлечет за собой изменение в структуре затрат на других иерархических уровнях, что не может быть учтено при традиционном подходе и является одной из типичных проблем для менеджеров: когда плановое увеличение объемов производства и сбыта недостаточно для получения плановой прибыли. Чтобы рассчитать точку безубыточности и прибыль используя модель АВ при уровне производства в 1095 ед. следует воспользоваться формулами (8) или (6). Так точка безубыточности будет равна $q = \frac{22800}{300 - 100} = 114$ ед., а прибыль при плановом уровне производства составит лишь 196200 руб. против ожидаемой в 200000 руб. Стоит отметить некоторую условность в вычислениях: разумеется производство 114 ед. продукции не потребует ни 120, ни 100 производственных циклов, однако это замечание справедливо для обоих периодов, и не изменяет главного между приводимыми подходами - в традиционном подходе вообще не ставится вопрос о количестве производственных циклов и все связанные с ними расходы считаются постоянными.

Анализ чувствительности при использовании модели АВ также позволяет более точно оценивать влияние тех или иных факторов на понесенные производством затраты. Так, в традиционной модели он ограничен лишь вариацией стоимости и объемного показателя переменных издержек, в то время как АВ CVP позволит ответить на более сложные вопросы, например: как

изменится прибыль организации за следующий период, если принять решение о сокращении количества изделий в одной партии, что сделает предложение более привлекательным с точки зрения дистрибьютеров и повысит контроль качества, что в конечном счете приведет к более стабильному спросу на продукцию, и даже более высоким средним показателям спроса? Отметим, что в данном случае при тех же объемах производства придется увеличить количество партий, скажем с 120 до 130 ед. При использовании традиционного CVP анализа подобные решения принимаются без должного обоснования, в то время как при АВ CVP несложно оценить их влияние, произведя необходимые расчеты (приведены в таблице 3).

Из таблицы 3 видно, что увеличились расходы связанные с контролем качества, доставкой и наладкой оборудования при производстве партии вентиляционного оборудования на 600, 200 и 100 руб. соответственно, следовательно, уровень ожидаемой прибыли сократится на 900 руб. Уровень безубыточности при новых допущениях можно рассчитать, воспользовавшись формулами (6) и (8) – он составит 118 ед. продукции.

Таблица 3

Данные анализа чувствительности

	Текущий период (120 партий)	Будущий период (130 партий)
Контроль качества продукции	7 200,00	7 800,00
Доставка	2 400,00	2 600,00
Создание промышленных образцов и спецификации	6 000,00	6 000,00
Наладка оборудования	1 200,00	1 300,00
Страхование	3 000,00	3 000,00
Аренда	2 000,00	2 000,00
Постоянные налоговые отчисления	1 000,00	1 000,00
Итого	22 800,00	23 700,00

Как видно из приведенного примера, АВ CVP анализ предоставляет руководителям более точные сведения для принятия решения и отражает причинно-следственные связи, в то время как проведение традиционного CVP анализа во многих случаях может занизить уровень ожидаемых расходов, завысить будущую прибыль и, что важнее, традиционный CVP анализ не предоставляет инструментов для исследования причин подобного расхождения, т.к. разница постоянных затрат в разных отчетных периодах не может быть исследована как следствие принятия конкретных тактических решений. На практике подобные расхождения при калькуляции по нормативным издержкам анализируются отдельно с установлением центра ответственности и подробным контролем его деятельности. То есть происходит контроль свойственный функциональным системам калькуляции, но в ретроспективе, когда, во-первых, ожидаемые результаты не достигнуты, во-вторых, связь между управленческими решениями и их последствиями установить сложнее, и в-третьих, результаты контроля менее точны из-за изменившихся условий (к примеру, износ оборудования увеличился и времени на его обслуживание стало уходить больше).

Выводы. Мы рассмотрели основные приемы, используемые при проведении CVP анализа, их математическую запись, сравнили математические модели CVP при калькуляции себестоимости по переменным издержкам и при использовании функциональных систем, дали анализ последним, установив взаимосвязь между стоимостью одного цикла некоторого процесса в производстве и стоимостью всех циклов необходимых для производства установленного количества продукции, рассмотрели АВ системы калькуляции в терминах анализа безубыточности, отметив их главные отличия, а именно: 1) рассмотрение не только объемных факторов производства; 2) переход к рассмотрению затрат, как вспомогательных процессов производства; 3) учет более сложной зависимости издержек от факторного значения. Также мы рассмотрели введенную Купером иерархию видов деятельности. Далее, на примере компании «Малыш и Карлсон» мы рассмотрели особенности практического применения АВ CVP анализа и сравнили полученные результаты с результатами традиционного CVP анализа. Мы показали, что из-за допущений, принимаемых в традиционной модели, не учитываются затраты напрямую не зависящие от объемов производства, но имеющие тесную взаимосвязь с уровнем выпускаемой продукции или с разработкой и поддержкой продукции. Такие затраты относятся ко второму и третьему уровням иерархии в ABC и учитываются при применении АВ анализа безубыточности относительно релевантных факторов. Таким образом, мы пришли к выводу, что традиционный подход к анализу безубыточности не может обеспечить должный уровень точности и прогнозы на его основе способны ввести в заблуждения, а потому менеджеры не могут принимать обоснованные решения на основе результатов такого анализа. Напротив, CVP анализ на основе функциональных систем калькуляции учитывает изменения затрат на любых иерархических уровнях относительно релевантных факторов, более того АВ CVP анализ позволяет прослеживать причинно-следственные связи многих управленческих решений, что было проиллюстрировано расширенной версией анализа чувствительности на примере деятельности компании «Малыш и Карлсон», следовательно он является более эффективным инструментом управленческого учета и удовлетворяет все возрастающим требованиям к точности, полноте информации, обоснованности принимаемых решений в управлении предприятием.

Литература:

1. Dugdale D. Activity-based innovations in the UK manufacturing sector: Extent, adoption process patterns and contingency factors [Text] / Mahmoud Al-Sayeda, David Dugdale // *The British Accounting Review* Volume 48, Issue 1. - March 2016. – P. 38-58.
2. Cooper R. Profit Priorities from Activity-Based Costing [Text] / R. Cooper, R. S. Kaplan // *Harvard Business Review* 69, no. 3. - May–June 1991. – P. 130-135.
3. Cooper R. Activity-based systems: Measuring the costs of resource usage. [Text] / R. Cooper, R. S. Kaplan // *Accounting Horizons*. – September 1992. – P. 1-13.
4. Зинченко Е.С. CVP-анализ как метод управленческого учета // *Материалы II международной интернет-конференции студентов, аспирантов и молодых ученых «Теория и практика бухгалтерского учета в условиях социализации*

- бизнеса: состояние, проблемы и перспективы развития» (23 ноября 2018 г.). – Донецк, 2018. – С. 259-262.
5. Drury, C. Management and Cost Accounting, 10th Edition [Text] / C. Drury. – Australia : Cengage, 2018. - 816p.
6. Tsai W. Nonlinear multiproduct CVP analysis with 0–1 mixed integer programming [Text] / Wen-Hsien Tsai, Tsong-Ming Lin // Engineering Costs and Production Economics, Volume 20, Issue 1. - July 1990. – P. 81-91.
7. Dalci İ. Activity-based cost-volume-profit analysis: another approach to break-even analysis [Text] / İlhan Dalci, Veyis Naci Tanis // Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 14, Sayı 2. – 2005. - P. 227-244.

Семенова Ф.З., к.э.н., доцент
ФГБОУ ВО «Северо-Кавказская государственная академия»,
г.Черкесск, РФ

ПРИНЦИПЫ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ УСЛУГ КЕЙТЕРИНГА

На российском рынке кейтеринг является одним из новых направлений деятельности предприятий общественного питания. Первоначально в практике ведения ресторанного бизнеса кейтеринг рассматривался как нестандартная форма обслуживания, и под ним понималось только выездное обслуживание банкетов клиентов (заказчиков) вне заведения ресторана. В настоящее время кейтеринг включает в себя оказание более широкого спектра услуг.

Кейтеринг (catering) – отрасль общественного питания, с применением выездного производства и(или) выездного оказания услуг. Понятие кейтеринг происходит от английского слова cater – поставлять, угождать, обслуживать.

Кейтеринг – это сравнительно новый вид деятельности в сфере общественного питания. Определение понятия «кейтеринг» приведено в ГОСТ 31985-2013 «Межгосударственный стандарт. Услуги общественного питания. Термины и определения», утвержденном Приказом Росстандарта от 27.06.2013 г. № 191-ст., где указано «кейтеринг: деятельность предприятия общественного питания (индустрии питания), заключающаяся в оказании услуг по организации питания по месторасположению, выбранному сторонними организациями и частными лицами, включая организацию выездного обслуживания мероприятий различного назначения и розничную продажу продукции общественного питания и с привлечением всех предприятий и служб, оказывающих подрядные услуги по организации питания [2]. И здесь же в примечании отмечено: «кейтеринг различают по месту, способу оказания услуг и их стоимости: событийный кейтеринг, питание на транспорте (в т.ч. бортовое питание), социальное питание (образовательные и медицинские учреждения, корпоративное питание, исправительные заведения, армия и т.д.) [1,2].

Учет издержек производства на услуги кейтеринга, имея определенную самостоятельность при формировании величины расходов по отдельным их видам, тем не менее, всегда методологически связан с калькуляционным учетом себестоимости по статьям затрат.

В.Б. Ивашкевич считает: «Калькуляция в первичном значении — комплекс затрат, калькулирование — процесс их исчисления. В действующей практике калькулирование представляет собой систему расчетов, главная цель которых состоит в определении себестоимости единицы калькуляционной совокупности. В качестве последней могут рассматриваться отдельные виды готовой продукции, ее составные части, разновидности приобретаемых материальных ценностей, выполненных работ и оказанных услуг. Данные калькуляции используют при оценке выполнения плана по себестоимости, в расчетах экономической эффективности инноваций, при определении величины затрат в незавершенном производстве и потерь от брака, в ценообразовании и контроле рентабельности» [3].

Методологическое единство учета издержек производства с калькуляционным учетом себестоимости продукции в системе бухгалтерского учета основывается на следующих принципах:

причинной обусловленности формирования издержек производства и себестоимости услуг кейтеринга;

усреднения издержек производства при определении единицы себестоимости продукции;

покрываемости издержек производства, включенных в себестоимость, выручкой от продажи продукции.

Принцип причинной обусловленности, или каузальности, формирования издержек производства и себестоимости услуг кейтеринга означает, что на предприятии имеется возможность способом прямой принадлежности отследить связь документируемых издержек производства с объектом калькуляции. В противном случае такая связь может быть выявлена только косвенно, т. е. опосредованно, и тогда целевое экономическое назначение издержек производства в предварительном или текущем порядке документально отследить невозможно. Поскольку целесообразность ресурсопотребления можно трактовать в качестве максимально допустимой величины, постольку соблюдение принципа каузальности всегда сопряжено с отдельным документированием оправданной и неоправданной доли этого потребления с разграничением сфер ответственности отдельных должностных лиц за непредусмотренный плановыми или текущими нормами расход ресурсов в производстве. В бухгалтерском учете принцип причинной обусловленности формирования издержек производства и себестоимости услуг кейтеринга используется для подготовки и принятия управленческих решений по корректировке их состава и величины на предприятии в соответствии с экономико-правовыми нормами формирования и расчетами производственно-финансовой эффективности хозяйстве иной деятельности.

Принцип усреднения издержек производства используется в бухгалтерском управленческом учете для установления некоторых средних величин, например, средней себестоимости конкретного вида продукции или средней ставки для косвенно-распределяемых издержек. При повышении частоты обобщения учетных показателей во времени значение принципа усреднения издержек производства существенно снижается, однако и в этом случае его нельзя полностью игнорировать, поскольку в массовом и

крупносерийном производствах первичная информация может представлять собой в достаточно высокой степени усредненный числовой результат (в частности, при осуществлении управленческого учета с помощью средств метрологического контроля внутрипроизводственного потребления ресурсов или определении результатов выполнения обязательств поставщиками материально-технических ресурсов).

Принцип покрываемости издержек производства, включенных в себестоимость, выручкой от продажи услуг кейтеринга показывает экономическую целесообразность хозяйственной деятельности предприятия, а также достаточно надежно обеспечивает возможность расчета экономической эффективности ресурсопотребления в производстве, в первую очередь на единицу услуг кейтеринга. Учет покрываемости необходимо осуществлять в итеративной (шаговой) последовательности с обязательным последующим определением степени покрываемости косвенно-распределяемых издержек производства по различным уровням управления и по предприятию в целом. Достижение положительного (или отрицательного) производственно-финансового результата подтверждается на основе сопоставительных расчетов выручки от продажи определенных видов услуг кейтеринга с их индивидуальным уровнем издержкостности при оказании услуг. Следовательно, система калькуляционного учета себестоимости ориентирована в дальнейшем на информационные потребности бухгалтерского финансового учета по выявлению прибыли или убытков.

На основании договоров с покупателями и заказчиками, на предприятии общественного питания открывают заказы для каждого вида, заказа услуг кейтеринга. Заказы открывают отделы менеджеры, которые курируют отдельно каждый заказ на услуги кейтеринга. Каждому заказу присваивается номер. Сущность показного метода заключается в том, что учет производственных затрат и калькулирование себестоимости продукции осуществляются по заказам на изготовление одного изделия (выполнение комплекса работ, оказанных услуг). Для этого на каждый заказ в бухгалтерии открывается карточка, в которой учитываются затраты по заказу в течение всего срока его выполнения [4].

Первичная документация по учету таких затрат оформляется на каждый заказ.

Косвенные затраты включаются в себестоимость заказов путем распределения пропорционально принятой в отрасли базе. В течение срока выполнения заказа затраты учитываются как незавершенное производство. После окончания заказа он закрывается и подсчитываются затраты на его выполнение, которые за вычетом возвратных отходов, окончательного брака и возврата неиспользованных материалов на склад становятся фактической себестоимостью произведенной по заказу продукции.

Существенными недостатками позаказного метода является то, что отчетные калькуляции составляются после изготовления всего заказа, который может длиться несколько месяцев и даже лет, а также то, что оценка частичного выпуска продукции по плановой, нормативной себестоимости либо фактической себестоимости аналогичной продукции является условной. Это

ослабляет контроль за формированием себестоимости продукции. Кроме того, при большом количестве заказов возможны ошибки в учете затрат по заказам, что предъявляет особые требования к точности кодирования первичной информации, и ее записи в учетные регистры.

Литература:

1. ГОСТ Р 50762-95 "Общественное питание. Классификация предприятий" (утв. постановлением Госстандарта РФ от 5 апреля 1995 г. N 198) (извлечение) // СПС КонсультантПлюс.
2. ГОСТ 31985 - 2013. Межгосударственный стандарт. Услуги общественного питания. Термины и определения. (введен в действие приказом Росстандарта от 27.06.2013 N 191 - ст // <https://legalacts.ru/doc/gost-31985-2013-mezhgosudarstvennyi-standart-uslugi-obshchestvennogo-pitaniya/>
3. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. для вузов / В.Б.Ивашкевич. – М. : Юристъ, 2003.
4. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат и калькулированию себестоимости продукции и услуг общественного питания: Учеб. пособие. — М.: Некоммерческое партнерство «Институт профессиональных бухгалтеров Московской области».

*Федорец М.С., к.э.н., доцент
Акутина П.А.*

*ГО ВПО «Донецкий национальный университет экономики и торговли
имени Михаила Туган-Барановского»
г. Донецк, ДНР*

ОСОБЕННОСТИ ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ ОПЕРАЦИЙ С ДЕНЕЖНЫМИ СРЕДСТВАМИ БЮДЖЕТНЫХ УЧРЕЖДЕНИЙ ДНР: ПРАВОВОЙ АСПЕКТ

Введение. На современном этапе развития рыночной экономики, денежные средства выполняют функцию всеобщего обмена, позволяя предприятиям и организациям выплачивать заработную плату персоналу, рассчитываться с контрагентами, выполнять платежи в бюджет и выполнять прочие хозяйственные операции.

Основная часть. В процессе выполнения сметы доходов и расходов бюджетные учреждения вступают в денежные отношения, которые осуществляются в наличной и безналичной формах.

Денежные средства – это наличность, средства на счетах в банках и депозиты до востребования. В свою очередь, движение денежных средств (денежный поток) – это поступление и выбытие денежных средств и их эквивалентов.

В соответствии с Законом ДНР «Об основах бюджетного устройства и бюджетного процесса в ДНР», утв. Постановлением Народного Совета ДНР от 28.06.2019 г. №46-ПНС основным источником средств бюджетных учреждений ДНР является государственный бюджет, объединяющий ряд самостоятельных

бюджетов: республиканский бюджет, местные бюджеты, включая городские, районные, поселковые и сельские бюджеты [1]. Выделение денежных средств на расходы в соответствии с утвержденными сметами называется финансированием бюджетных учреждений.

Движение денежных средств бюджетных учреждений ДНР осуществляется через применение казначейско-банковской системы. Республиканское казначейство Донецкой Народной республики и его территориальные органы обеспечивают казначейское обслуживание бюджетных средств.

В настоящее время заканчивается перевод бюджетных учреждений с обслуживания счетов, открытых в ЦРБ, на обслуживание в Республиканском казначействе. С этой целью бюджетным учреждениям открываются лицевые счета в Республиканском казначействе на основании Приказа Министерства финансов Донецкой Народной Республики от 01 июля 2019 г. № 100, которым утверждена Инструкция о порядке открытия и ведения Республиканским казначейством Донецкой Народной Республики лицевых счетов для учета операций по исполнению расходов республиканского (местного) бюджета, бюджетов государственных внебюджетных фондов Донецкой Народной Республики [2].

Лицевые счета в Республиканском казначействе Донецкой Народной Республики открываются клиентам, включенным в Сводный реестр в соответствии с бюджетными полномочиями, указанными в Сводном реестре.

Важно, что каждому клиенту для учета операций со средствами республиканского (местного) бюджета может быть открыт только один лицевой счет соответствующего вида, если иное не установлено законодательством Донецкой Народной Республики

Главным распорядителям средств лицевые счета главного распорядителя (распорядителя) средств в Республиканском казначействе Донецкой Народной Республики открываются на основании сводной бюджетной росписи республиканского (местного) бюджета на соответствующий финансовый год в соответствии с разрешительной надписью руководителя и главного бухгалтера Республиканского казначейства Донецкой Народной Республики (иных уполномоченных руководителем Республиканского казначейства Донецкой Народной Республики лиц) на заявлении на открытие лицевого счета.

Приказ Министерства финансов ДНР «О порядке открытия и ведения лицевых счетов для учета операций со средствами, полученными получателями бюджетных средств от приносящей доход деятельности», утв. от 13.08.2019 № 132 устанавливает, что операции со средствами, полученными органами государственной власти, государственными бюджетными учреждениями, от приносящей доход деятельности, отражаются на лицевых счетах для учета операций со средствами, полученными от приносящей доход деятельности (далее – лицевые счета учета внебюджетных средств), открытых им в Республиканском казначействе Донецкой Народной Республики [3].

Основанием для открытия получателям бюджетных средств лицевых счетов по учету внебюджетных средств в Республиканском казначействе являются разрешения на открытие лицевых счетов по учету средств, полученных от приносящей доход деятельности, выданные главным распорядителем средств

республиканского (местного) бюджета на основании генерального разрешения Министерства финансов Донецкой Народной Республики в установленном настоящим Приказом порядке.

Для проведения безналичных расчетов бюджетными учреждениями применяются платежные поручения. Приказом Министерства финансов Донецкой Народной Республики от 16 апреля 2019 г. № 60 утверждена Инструкция по заполнению платежных поручений распорядителями и получателями бюджетных средств, которая устанавливает общие правила заполнения платежных поручений при проведении платежей распорядителями и получателями бюджетных средств [4].

Приказом Министерства финансов ДНР от 08 декабря 2017 г. № 182 «Об утверждении Временного порядка проведения предварительной оплаты товаров, работ, услуг, закупаемых за бюджетные средства, средства Республиканских фондов» разрешено проведение предварительной оплаты бюджетными учреждениями в отдельных случаях. В нем указано, что Распорядители и получатели бюджетных средств в договорах о закупке товаров, работ, услуг за бюджетные средства при наличии Разрешения на проведение предварительной оплаты (форма прилагается), выданного главным распорядителем бюджетных средств, могут предусматривать предварительную оплату в случае закупки [5].

Учреждения периодически получают выписки с регистрационных счетов, которые бывают разными, и к которым прилагаются соответствующие первичные документы (мемориальные ордера, платежные поручения и т.п.).

В соответствии с Приказом Министерства финансов ДНР от 01 июля 2019 г. № 100 Республиканское казначейство не позднее следующего рабочего дня после подтверждения банком совершения кассовой операции выдает клиенту выписки из лицевых счетов по установленной форме и необходимые приложения по ним с отметкой Республиканского казначейства об исполнении на выписке и каждом приложенном к выписке документе. В выписках отражаются операции, осуществленные в процессе исполнения расходов республиканского (местного) бюджета за данный операционный день. Приложения к выпискам из соответствующих лицевых счетов по установленной форме формируются в разрезе кодов бюджетной классификации Донецкой Народной Республики, по всем видам лицевых счетов, открытых в Республиканском казначействе.

В процессе казначейского обслуживания, получатели бюджетных средств предоставляют в казначейство утвержденные плановые показатели (смету), платежные документы для проведения расходов.

В бюджетном учреждении все денежные расходы осуществляются согласно смете – основного планового финансового документа бюджетного учреждения. Порядок составления, утверждения и ведения сметы утвержден Приказом Министерства финансов Донецкой Народной Республики №193 от 03.12.2019 года [6]. Учреждения имеют право брать бюджетные обязательства и расходовать бюджетные средства на цели в пределах сумм, утвержденных сметами. Основными статьями расходов являются:

- выплата заработной платы и приравненных к ней платежей;
- начисления на заработную плату;

- приобретение медикаментов;
- приобретение продуктов питания;
- оплата коммунальных платежей и энергоносителей.

Выводы. На сегодняшний день является актуальным усиление функций и расширение процедур контроля за целевым и эффективным использованием выделяемых государством денежных средств на развитие науки, здравоохранения, образования, обороны, а также на другие нужды и цели, необходимые для дальнейшего успешного развития экономики и государства. Бухгалтерский учет в бюджетных учреждениях обеспечивает отражение всех операций, связанных с движением финансовых и нефинансовых активов выполнением плана финансово-хозяйственной деятельности и обобщением данных учета и отчетности [7]. Своевременное, полное и достоверное отражение на балансе учреждения всех операций позволяет руководителям учреждений принимать обоснованные управленческие решения, анализировать работу учреждений, осуществлять и контролировать целевое расходование средств на основе утвержденного плана.

Литература:

1. Закон ДНР «Об основах бюджетного устройства и бюджетного процесса в Донецкой Народной Республике» // официальный сайт. [Электронный ресурс] — Режим доступа. — URL: <https://dnrsovet.su/zakonodatelnaya-deyatelnost/prinyaty/zakony/zakon-donetskoj-narodnoj-respubliki-ob-osnovah-byudzhethnogo-ustrojstva-i-byudzhethnogo-protssessa-v-donetskoj-narodnoj-respublike/>
2. Приказ Министерства финансов ДНР от 01 июля 2019 г. № 100 об утверждении Инструкции о порядке открытия и ведения Республиканским казначейством Донецкой Народной Республики лицевых счетов для учета операций по исполнению расходов республиканского (местного) бюджета, бюджетов государственных внебюджетных фондов Донецкой Народной Республики // [Электронный ресурс]. — Режим доступа. — URL: <https://minfindnr.ru/wp-content/uploads/>
3. Приказ Министерства финансов ДНР «О порядке открытия и ведения лицевых счетов для учета операций со средствами, полученными получателями бюджетных средств от приносящей доход деятельности», утв. от 13.08.2019 г. № 132 // [Электронный ресурс]. — Режим доступа. — URL: <https://minfindnr.ru/wp-content/uploads/>
4. Приказ Министерства финансов ДНР от 16.04.2019 г. № 60 об утверждении Инструкции по заполнению платежных поручений распорядителями и получателями бюджетных средств // [Электронный ресурс]. — Режим доступа. — URL: <https://minfindnr.ru/wp-content/uploads/>
5. Приказ Министерства финансов ДНР от 08.12.2017 г. № 182 «Об утверждении Временного порядка проведения предварительной оплаты товаров, работ, услуг, закупаемых за бюджетные средства, средства Республиканских фондов» // [Электронный ресурс]. — Режим доступа. — URL: <https://minfindnr.ru/wp-content/uploads/>
6. Приказ Министерства финансов ДНР от 03.12.2019 г. №193 «Об утверждении Порядка составления, утверждения и ведения бюджетных смет бюджетными

учреждениями Донецкой Народной Республики» // [Электронный ресурс]. — Режим доступа. — URL: https://minfindnr.ru/wp-content/uploads/2019/12/pr_193_ot_03-12-2019.pdf

7. Арзамасова Г.А. Управление денежными средствами и их учет в бюджетных учреждениях // Международный журнал гуманитарных и естественных наук. — 2017. — №10. — С. 104-108.

Цикисова Р.Х., магистрант

Тоторкулова М.А., к.э.н., доцент

ФГБОУ ВО «Северо-Кавказская государственная академия»

г.Черкесск, РФ

ЛИЗИНГ КАК ИНСТРУМЕНТ ФИНАНСИРОВАНИЯ КАПИТАЛЬНЫХ ВЛОЖЕНИЙ

Введение. В современной России очень важно успешное развитие инвестиционных процессов, которые должны динамично дополняться финансовыми механизмами, чтобы обеспечить закрепление денежных потоков в экономике.

Лизинг является одним из таких инструментов, который широко и эффективно используется во всем мире. Указанный вид отношений объединяет в себе множество действенных форм и методов инвестирования. Лизинг, как экономическое явление, является одним из интереснейших следствий научно-технической революции и важнейшим инструментом ее реализации.

В настоящее время, возрастающие требования к повышению качества производимых товаров, предоставлению услуг и выполнению работ определяют необходимость перевооружения предприятий. Затраты на модернизацию производства требуют вложения значительных финансовых средств, которыми далеко не всегда располагают производственные предприятия. Такая потребность в недостаточности собственных и трудности привлечения заемных средств вызывает необходимость появления лизинговых схем.

Целью является изучение лизинга как формы капитальных вложений.

Задачами работы выступают:

1. Теоретическое обоснование лизинговой деятельности выявление основных проблем в области лизинга, а также разработка направлений совершенствования системы лизинговых отношений.

2. Предмет и объект исследования - лизинговая форма капитальных вложений.

3. Информационной базой послужили данные официальной статистики, материалы выборочных наблюдений, научные труды, информация из сети Интернет.

Основными задачами, которые предполагается решить в процессе выполнения настоящей работы являются следующие: раскрытие сущности лизинга и его классификация; рассмотрение законодательных основ лизинговых отношений в Российской Федерации; изучение лизинга как источника

финансирования предприятий и его значения для экономического развития; выявление причин сдерживающих развитие лизинга в России; изучение методики расчета лизинговых сделок; анализ рынков лизинга авиатехники и автотранспорта в Российской Федерации.

Основная часть. Используя лизинговые операции для получения возможности фактического владения определенным имуществом, можно получить существенную выгоду в отличие от прямого приобретения на собственные или заемные средства.

Это достигается за счет того, что лизингополучатель может использовать интересующее его имущество практически сразу после внесения первоначального взноса, составляющего, как правило, не более 30% от рыночной стоимости.

Оставшаяся сумма выплачивается в сроки, предусмотренные конкретными соглашениями, вариативность и гибкость которых, выгодно отличает их от кредитных договоров.

Существует множество видов лизинга, но основу классификации составляет деление лизинга на финансовый и оперативный [3].

Финансовый лизинг - это соглашение о выплате лизинговых платежей, покрывающих полную стоимость амортизации оборудования, дополнительные издержки и прибыль лизингодателя.

Оперативный лизинг - это арендные отношения, при которых расходы лизингодателя не покрываются арендными платежами в течение одного лизингового контракта.

Анализируя работы отечественных и зарубежных авторов, посвященных изучению различных аспектов лизинга, можно сделать вывод, что основными являются три его варианта:

- лизинг как долгосрочная (среднесрочная) аренда;

- лизинг как разновидность кредита.

- лизинг как самостоятельный вид деятельности. Наиболее распространенный вариант этой трактовки - «кредит-аренда».

Современный мировой лизинг многообразен. Роль, которую Россия играет на мировом лизинговом рынке, пока незначительна. Наша страна отстает от многих государств по основным показателям - объему операций и доле лизинговых инвестиций в общем объеме капитальных вложений.

Явно прослеживается ряд факторов, которые сдерживают развитие российского рынка лизинга:

- несовершенство налогового и лизингового законодательства. Остаются неурегулированными вопросы возврата НДС;

- недостаточно развита инфраструктура лизингового рынка, которая проявляется в недостаточно широкой сети лизинговых компаний в России;

- отсутствие у российских банков «длинных денег» [1].

Нельзя не отметить явные преимущества, которые дает лизинг участникам сделки, можно выделить следующие:

1. Для продавцов предметов лизинга: возможность расширить каналы сбыта продукции, снижения запасов готовой продукции, ускорения оборачиваемости капитала, поддержка платежеспособного спроса на продукцию.

2. Для лизингодателей: выгоды за счет налоговых и амортизационных льгот, снижение риска невозврата инвестированных средств.

3. Для лизингополучателей: смягчается проблема ограниченности ликвидных средств, не привлекается заемный капитал, лизинговые платежи могут осуществляться после установки и пуска оборудования в эксплуатацию, проще получить имущество в лизинг, чем ссуду на его приобретение, все платежи относятся на производственные затраты, применение механизма ускоренной амортизации предмета лизинга, приобретение оборудования без единовременного отвлечения большого объема собственных средств.

Лизинг, как финансовый инструмент в условиях финансового кризиса, может успешно работать только на основе мер государственной поддержки, определенных таможенных, валютных и налоговых льгот, предоставляемых государством при заключении лизинговых договоров. Такими мерами поддержки в условиях кризиса могут быть:

- освободить лизинговые компании от налогов;
- освободить лизингодателей от уплаты налога на прибыль;
- освободить хозяйствующие субъекты от уплаты налога на добавленную стоимость на сумму вознаграждения лизингодателя;
- создание лизинговых фондов для финансирования лизинговых проектов;
- пониженные банковские процентные ставки;
- создание залоговых фондов;
- освободить лизинговые компании от налогов;
- освободить лизингодателей от уплаты налога на прибыль;
- освободить хозяйствующие субъекты от уплаты налога на добавленную стоимость на сумму вознаграждения лизингодателя;

Выводы. В связи с этим можно прийти к выводу, что лизинг имеет большое значение не только в инновационной деятельности предприятий, но и для инновационного развития страны, поскольку лизинг является действительно эффективным инструментом в стимулировании финансово-экономических отношений.

Литература:

1. Кознов А. Б. Лизинг как источник финансирования инвестиций российских организаций в основной капитал // Социально-экономические науки и гуманитарные исследования. 2016. № 12. - С. 76-82.
2. Кузнецов Д. В., Новокупова И. Н., Румянцева Р. Н. Проблемы и перспективы развития лизинга в России как источника финансирования инвестиций // Экономический анализ: теория и практика. 2015. № 18. - С. 36-45.
3. Трубина Н.М., Дрожкина Н. И. Лизинг как форма финансирования капитальных вложений // Социально – экономические явления и процессы. 2017. №4. - С. 61-65.

*Шихатов П. И., старший преподаватель
НОУ ВО Международный Институт Экономики и Права,*

ИНСТИТУЦИОНАЛЬНАЯ СРЕДА И ЕЕ ВЛИЯНИЕ НА УЧЕТНУЮ СИСТЕМУ ОРГАНИЗАЦИИ

Введение: Разнообразные организации общественного питания широко представлены на рынке России. В октябре 2019 года компанией РБК был проведен анализ рынка общественного питания. Проведенный опрос среди 3 900 посетителей ресторанов и кафе, комплексный анализ данных 770 сетей общественного питания, работающих в России, а также изучение статистики ведущих игроков и мнений экспертов позволили комплексно увидеть исчерпывающую картину развития и адаптации российского ресторанного рынка к текущим макроэкономическим условиям [7].

Управленческий учет прочно занял место в современной экономике, однако многие вопросы требуют дальнейшей проработки, особенно вопросы, касающиеся отраслевых особенностей учета, институциональных особенностей формирования учетных систем [5]. В сфере общественного питания достаточно большое количество вопросов, связанных с формированием учетных систем требуют разработки.

Однозначно, что учетно-информационная система организации является основным инструментом управления бизнес-процессами. Мы видим пути совершенствования учетно-информационной системы в институциональном подходе, в понимании экономического субъекта, как единого целого, обладающего своей институциональной средой.

Основная часть: Одно из определений институциональной среды говорит, что институциональная среда это «система институтов, воздействующих на хозяйственную деятельность экономических субъектов». Теоретики институционализма Д. Норт и Л. Дэвис под институциональной средой понимают «совокупность основополагающих политических, социальных и юридических правил, которые образуют базис для производства, обмена и распределения». А.А. Аузан дает следующее определение институциональной среды: «Институциональная среда - это совокупность основополагающих социальных, политических, юридических и экономических правил, определяющих рамки человеческого поведения» [1,2].

Считаем нужным рассмотреть некоторые составляющие институциональной среды организации и их влияние на экономический субъект в целом.

Чаще всего, институциональная среда организации имеет более или менее сформировавшуюся структуру. Для ее анализа необходимо использовать структурно-функциональный подход. Структурно-функциональный подход к изучению институциональной среды включает два элемента. Первый: необходимо выявить компоненты, составляющих структуру, и определить существующие взаимосвязи (структурный элемент). Второй элемент: исследование внутреннего механизма функционирования элементов структуры, исследование структуры в целом (функциональный элемент). Для решения этой задачи оптимально подходит определение «институциональной структуры»,

данное М.М. Скоревым, в котором это понятие трактуется как «определенный упорядоченный набор институтов, создающих матрицы экономического поведения, определяющих ограничения для хозяйствующих субъектов, которые формируются в рамках той или иной системы координации хозяйственной деятельности» [3].

Как указывают отдельные исследователи, провести четкие границы между институтами довольно затруднительно. Одни и те же нормы и производные институты могут являться составными частями, элементами различных более крупных институтов и нести различные смысловые нагрузки. При этом, чем выше уровень агрегирования, тем легче определяются границы институтов и тем более структурированной становится институциональная среда.

Структуризация любой среды может быть реализована по пространственному или функциональному признакам.

С точки зрения преобладания первого из названных признаков в качестве подсистем общества можно выделить следующие институциональные среды, в которых разворачивается деятельность организаций:

- «Макро институциональная среда, регулирующая процессы на уровне национального социально-экономического пространства,
- Мезо институциональная среда, регулирующая процессы на уровне региональных систем,
- Микро институциональная среда, определяющая деятельность организаций и их взаимодействие,
- Нано институциональная среда, регламентирующая принятие решений отдельных индивидов» [4].

В соответствии с современными реалиями имеет смысл выделить институты официальные, неформальные и теневые.

Указанный комплекс институтов определяет внутреннюю институциональную среду организации.

Подавляющее большинство исследований авторов посвящено макро институтам и макро институциональной среде. Автор позволит себе выразить личное мнение, что за глобализмом зачастую теряется первоначальный источник событий и действий, коим является человек. Поэтому считаем необходимым, помимо изучения влияния макро институтов и макро институциональной среды на формирование и работу учетной системы, сделать акцент на рассмотрении и изучении микро института экономического субъекта и его микро институциональную среду.

По источнику и влиянию на формирование институциональной среды мы предлагаем выделить экзо- институты и эндо- институты, которые, в свою очередь, неразрывно связаны и находятся под взаимным влиянием.

Как макро- так и микро институциональная среда формируются под воздействием разнообразных факторов: внешних и внутренних, формальных и неформальных, субъективных и объективных, постоянных и переменных, общих и специфических и т.д. (табл. 1).

Таблица 1

Классификация факторов, формирующих институциональную среду.

(авторская разработка)

По источнику	<ul style="list-style-type: none">• Внешние• внутренние
По статусу	<ul style="list-style-type: none">• формальные• неформальные
По времени воздействия	<ul style="list-style-type: none">• постоянные• эпизодические• периодические
По измеримости	<ul style="list-style-type: none">• измеримые• неизмеримые
По происхождению	<ul style="list-style-type: none">• природно-климатические• социально-экономические• производственно-экономические
По степени воздействия	<ul style="list-style-type: none">• основные• второстепенные
По степени распространенности	<ul style="list-style-type: none">• общие• специфические, (индивидуальные)
По эффекту воздействия	<ul style="list-style-type: none">• созидательные• деструктивные
По степени развития	<ul style="list-style-type: none">• прогрессирующие• регрессирующие
По изменчивости	<ul style="list-style-type: none">• стабильные• лабильные
По зависимости от обстоятельств	<ul style="list-style-type: none">• обязательные• облигатные

Как всякая классификация, предлагаемая нами классификация факторов формирования институтов и институциональной среды достаточно условна, так как опирается лишь на некоторую часть критериев, которых может быть великое множество, что связано с условиями хозяйствования, законодательством, привычками, обычаями и т.д. В связи с этим, помимо экономических критериев, необходимо рассматривать критерии, в большей степени, относящиеся к социологии и психологии, выяснить междисциплинарные и причинно-следственные связи.

Так как состояние макро институтов и макро институциональной среды консервативно и инертно, в мизерной степени зависит от экономических субъектов, необходимо найти другие пути совершенствования управленческого учета на микро уровне.

Факторы микроуровня включают в себя стратегические цели организации, ее организационную структуру, учетную политику, систему мотивации, деятельность сотрудников как результат социальных процессов внутри организации, уровень информатизации.

На примере организаций общественного питания рассмотрим некоторые аспекты микроинституциональной среды. Микроинституциональная среда организаций общественного питания имеет ряд ярко выраженных особенностей, напрямую связанных с видом деятельности – производство, торговля, услуги, наличие относительно доступных материальных ресурсов на предприятии. Формальные институты в большинстве своем относятся к макроуровню, но под

их влиянием формируется и микроинституты организации. Микроинституциональная среда в организациях общественного питания содержит большое количество неформальных, даже неявных микроинститутов. К таким микроинститутам автор относит взаимоотношения между сотрудниками (учетные работники – работники кухни, работники кухни – официанты, бармен – кассир, закупщик (экспедитор) – учетные работники, управляющий – персонал), отношения служба поставок – поставщики, системы вознаграждения сотрудников. Указанные микроинституты оказывают серьезное влияние на экономический результат организации. Будем откровенны, зачастую в организациях общественного питания формируется скрытая микроинституциональная среда, в которую могут быть вовлечены многие сотрудники. Суть этой «микро среды» - хищение, как материальных, так и денежных средств организации.

При изучении институциональной среды следует учитывать и то, что взаимное влияние индивидов (личностей) и внутренней институциональной среды имеет достаточно противоречивый характер. Если содержание среды отражает реальные требования социальной жизни, деятельность индивидов (личностей) будет более продуктивной. И, напротив, если нормы, составляющие внутреннюю институциональную среду, малоэффективны, экономический субъект может попасть в ситуацию, называемую авторами институциональной ловушкой ((lock-in effect). Неоинституциональная теория определяет термин «институциональная ловушка» «как устойчивый неэффективный институт, имеющий самоподдерживающийся характер» [2]. Многие из отечественных организаций общественного питания находятся в такой ситуации в силу ряда причин, среди которых специфические внутренние институты общепита. Среди этих институтов следует отметить микроинституты, существующие в трудовых коллективах, основанные на ряде устоявшихся условностей, понятий, иерархии, а так же микроинститут оплаты труда. Выход из ситуации «институциональной ловушки» диктует необходимость введения новых институтов взамен неэффективных, что, в большинстве случаев, приведет к увеличению транзакционных издержек. Зачастую это становится препятствием на пути решения проблемы, в конечном итоге неэффективные институты приобретают постоянный характер и становятся тормозом экономического развития экономического субъекта.

Выводы. Произведя факторный анализ природы формирования институтов и институциональной среды, мы сможем изучить их влияние на формирование и функционирование учетной системы организации и предложить эффективную систему управленческого учета. Путем устранения, разрушения «институциональных ловушек» или «колейности», то есть неэффективных институтов, мы добьемся повышения экономической эффективности организации.

Литература:

1. Институциональная экономика: новая институциональная экономическая теория: Учебник / Под общей ред. д.э.н., проф. А.А. Аузана. - М.: ИНФРА-М, 2005. - с. 38
2. Норт Д. Институты, институциональные изменения и функционирование экономики. — М.: Фонд экономической книги «Начала», 1997.
3. Скорев М.М. Модернизация институциональной структуры российской системы образования. – Ростов-на-Дону: Изд-во Ростовского ун-та, 2004.
4. Шапкин В.В., Василенко Н.В. Институционализм как методология исследования образования. – СПб.: РГПУ им. А.И.Герцена, 2005.
5. Шихатов П.И. О роли управленческого учета в информационном обеспечении бизнес процессов организации. В сборнике: Теория и практика бухгалтерского учета в условиях интеграции: состояние, проблемы и перспективы развития.//Сборник научных трудов по результатам II Международной научно-практической конференции преподавателей и аспирантов. 2016. С. 343-349.
6. Шихатов П.И. Институциональные аспекты учетной системы организации.// Экономика и управление: проблемы, решения. 2017. № 6. С. 98-100.
7. Исследования рынка общественного питания в России 2019//РБК [Электронныйресурс].12.11.2019–URL:
https://marketing.rbc.ru/landings/10/?utm_source=emailing&utm_campaign=restaurants2019

СЕКЦИЯ 3.

АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ ФОРМИРОВАНИЯ ЭФФЕКТИВНОЙ СИСТЕМЫ КОНТРОЛЯ В УПРАВЛЕНИИ ПРЕДПРИЯТИЕМ

*Яркова Н.И., к.э.н., доцент,
Передереева В.М., магистрант
ГОУ ВПО «Донбасская национальная академия
строительства и архитектуры»,
г. Макеевка, ДНР*

ВЫЯВЛЕНИЕ МОШЕННИЧЕСТВА КАК СПОСОБ КОНТРОЛЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЙ В СТРОИТЕЛЬНОЙ ОТРАСЛИ

Введение. Одной из наиболее приоритетных в сфере народного хозяйства является строительная отрасль. Ее важность для экономики любой страны можно объяснить тем, что капитальное строительство, наверное, как никакой другой сегмент экономики, создает значительное количество рабочих мест и потребляет продукцию многих отраслей народного хозяйства. Ведь прогресс в строительной отрасли способствует развитию производства строительных материалов и соответствующего оборудования, машиностроительной отрасли, металлургии и металлообработки, нефтехимии, производства стекла, деревообрабатывающей и фарфоро-фаянсовой промышленности, транспортной инфраструктуры, энергетики и др. И, очевидно, что строительство способствует развитию предприятий малого бизнеса, особенно того, что специализируется на отделочных и ремонтных работах, производстве и установке встроенной мебели и тому подобное.

Основная часть. Учитывая экономическое и социальное значение строительной отрасли, а также объемы денежных и материальных потоков значительно возрастает вероятность мошенничества в данной сфере хозяйствования, что в свою очередь вызывает потребность во внутреннем и внешнем контроле за деятельностью субъектов предпринимательской деятельности строительной сферы с целью поддержания доверия между физическими и юридическими лицами и к отрасли в целом.

Наиболее распространенными способами совершения мошенничества в сфере строительства являются:

- создание фирм-«однодневок»;
- присвоение топлива и расходных материалов;
- отклонение сумм и качества товара в первичных документах от средних показаний по компании;
- представление документов с исправленными датами, суммами и количеством [1].

В перечень типичных следов мошенничества в сфере строительства следует относить:

- документы;

- материальные следы преступления;
- идеальные следы преступления;
- виртуальные следы преступления.

Можно выделить группы документов, содержащие признаки материальных следов мошенничества в сфере строительства. Прежде всего, это:

1) *документы, удостоверяющие право на занятие строительной деятельностью (разрешительная документация)*, а именно: свидетельство о государственной регистрации юридического лица, акт на земельный участок с целевым назначением «под застройку», разрешения на выполнение строительных работ и тому подобное;

2) *организационно - распорядительные документы*: устав фирмы, протоколы общего собрания, положение о каждом филиале и представительстве строительной компании, положения об общем собрании, положение о наблюдательном совете, положение об исполнительном органе и ревизионной комиссии, другие внутренние документы;

3) *документы, которые используются фирмой застройщиком при осуществлении строительной деятельности (хозяйственно-договорные документы)*: договоры купли-продажи имущественных прав, инвестиционные договоры, кредитные договоры, акты передачи объекта от подрядчика заказчику, акты сдачи-приемки выполненных работ;

4) *документы бухгалтерского учета*: бухгалтерский отчет, бухгалтерская справка, кассовая книга, накладные, платежные поручения, проектно-сметная документация;

5) *документы отчетности, которые подаются соответствующим государственным органам*: квартальный и годовой отчет строительной компании, бухгалтерский баланс, сведения о прибылях и убытках и тому подобное;

6) *другие документальные источники информации*: рабочие журналы, записные книжки, блокноты.

Кроме того, указанные документальные источники могут иметь копии в электронном виде. Носителями электронной документированной информации могут быть: жесткие диски, компакт-диски, флэш-накопители и тому подобное.

Следует заметить, что кроме указанных документов, признаки деятельности мошенников в сфере строительства могут быть обнаружены в материальных следах, остающихся на месте совершения преступления. Так материальные следы в узком смысле принято делить на следы-отображения, следы-предметы и следы-вещества. Следы-отображения - это следы, образовавшиеся в результате отражения внешнего строения одного объекта на другом объекте при подготовке, совершении или сокрытии преступления. Следы-предметы - это материально оформленные объекты, возникновение, перемещение или изменение состояния которых связано с подготовкой, совершением или сокрытием преступления. Следы-вещества - это небольшие количества жидких, пастообразных или порошкообразных веществ, чье размещение, форма и размеры отражают механизмы следообразования, связанные с подготовкой, совершением и сокрытием преступлений [1, с. 65].

Материальные следы мошенничества в сфере строительства можно выделить в следующие группы:

1. Следы-предметы. Остающихся в офисе фирмы-застройщика или на строительных объектах во время совершения мошеннических акций, а именно:

1) печати и штампы, используемые для изготовления поддельных документов;

2) оборудование, с помощью которого изготавливаются печати и штампы - экспонируя камеры, флэш-системы и тому подобное;

3) принтеры, другое печатное оборудование, с помощью которого распечатываются бланки договоров и других документов, используемых мошенниками при осуществлении строительной деятельности;

4) вывески, фасадные таблички, рекламные щиты, штендеры и другие рекламные конструкции на которых отображена информация о названии фирмы-застройщика, ее вид деятельности, график работы, услуги, предоставляемые тому подобное.

5) строительные материалы и строительное оборудование, используемые во время ведения строительного-монтажных работы на земельном участке и строительных площадках.

2. Следы-повреждения в строительных конструкциях, представляющих собой: видимые или скрытые дефекты фундамента, стен, кровли, перегородок, лестниц и других конструкций, возникающих в результате ненадлежащего проектирования объектов строительства, использования строительных материалов ненадлежащего качества, непрофессионального проведения строительного-монтажных работ, ошибок, допускаемых в ходе геологического исследования земельного участка и тому подобное; трещины в фундаменте, на стенах и потолке; крен кирпичной стены; протекания через кровли и стыки; коррозию металлических элементов; повреждения опорной части перил; необработанные рабочие швы и разрывы, другие повреждения.

3. Следы-вещества: краски, строительный песок, шпаклевка, алебастр, бетон, кирпич, известь, гидроизоляционные и акустические растворы и тому подобное.

4. Следы транспортных средств на строительстве: следы протектора шин и следы неходовой части экскаваторов, монтажных кранов, бульдозеров, автобетоносмесителей.

5. Следы человека: следы рук, обуви, одежды, которые оставляют члены организованной группы мошенников в помещениях фирме-застройщику, компании-Управляющего или на месте проведения строительных работ (строительных площадках, объектах жилищного строительства).

В то же время, кроме материальных следов мошенничества в сфере строительства, остаются идеальные следы преступления, которые характеризуются следующими признаками: 1) идеальные следы (как и материальные) включают в себя информацию об определенном событии; 2) информация, содержащаяся в этих следах отражена (а затем воспринята) именно человеком; 3) человек воспринимает информацию с помощью органов чувств (в первую очередь с помощью зрения и слуха); 4) информация представляется в виде мысленных (памятных) образов (идеалов); 5) информация должна быть воспроизведена в доступной исследованию форме (преимущественно информация передается (воспроизводится) в устной или письменной форме; 6) информация может быть получена из памяти человека средствами, являющиеся допустимыми для использования в судопроизводстве [2, с. 11].

Под виртуальными следами следует понимать изменение состояния автоматизированной информационной системы (образованного ею «кибернетического пространства»), связанной с событием преступления и зафиксированную в виде компьютерной информации (т.е. информации в виде, пригодном для машинной обработки) на материальном носителе, в том числе и на электромагнитном поле [3, с. 33].

Выявление фактов мошенничества требует освоения информации из различных отраслей знаний (гражданско-правовой, строительно-производственной, экономической, бухгалтерской, компьютерной и т. д.). В процессе выявления и расследования фактов мошенничества в строительной сфере наиболее часто используются судебно-бухгалтерская и судебная финансово-экономическая экспертизы [4].

Необходимость проведения судебно-бухгалтерской экспертизы возникает при рассмотрении судебных дел о должностных преступлениях, присвоение товарно-материальных ценностей, а также гражданских исков, когда необходимо провести экспертное исследование данных по финансово-экономических операциях (кредиты, расчет пени, задолженности).

Проведение финансово-экономической экспертизы возникает при необходимости выявления реального финансового состояния предприятия, выявления правонарушений, ошибок в процессе ведения бухучета, невыполнение договорных отношений, уклонение от уплаты налогов, исследования причин возникновения кредиторской или дебиторской задолженности и тому подобное.

В процессе проведения экономической экспертизы, анализируется производственная и финансово-экономическая деятельность предприятия различных форм собственности, понесли убытки, потери, присвоение товарно-материальных ценностей.

Выводы. Таким образом, проводя исследования типичных следов мошенничества, которые характерны в строительной отрасли можно контролировать сотрудников, честность контрагентов, а также предотвращать различные противоправные действия.

Литература:

1. Криминалистика: учебник для бакалавров / под ред. Л. Я. Драпкина. - М.: Юрайт; ИД Юрайт, 2012. - 831 с.
2. Суворова Л. А. Идеальные следы в криминалистике: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.09 / Суворова Людмила Александровна. - Воронеж, 2005. - 24 с.
3. Мещеряков В. А. Основы методики расследования преступлений в сфере компьютерной информации: Автореф. дис. ... д-ра юрид. наук / Мещеряков Владимир Алексеевич. - Воронеж, 2001. - 39 с.
4. Низаева С. Р. Использование специальных бухгалтерских знаний при расследовании мошенничества в сфере долевого строительства жилья / С. Р. Низаева // В сборнике: Правоприменение в публичном и частном праве Материалы Международной научной конференции. Ответственный редактор Л. А. Терехова. 2017. С. 116-122.

СЕКЦИЯ 4.

СОВРЕМЕННЫЕ ПОДХОДЫ К ФОРМИРОВАНИЮ ИНСТРУМЕНТАРИЯ ДЛЯ ВЫЯВЛЕНИЯ И ПРЕДУПРЕЖДЕНИЯ МОШЕННИЧЕСТВА В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

*Головченко Н.В., к.э.н., доцент,
Горяинова И.А.*

*ГО ВПО «Донецкий национальный университет экономики и
торговли имени Михаила Туган-Барановского»,
г.Донецк, ДНР*

ПРОТИВОДЕЙСТВИЕ МОШЕННИЧЕСТВУ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

Введение. В современном мире, с каждым годом всё острее встает вопрос, касающийся мошенничества. Он связан с многими сферами экономики. Одной из важнейших составляющих в любом бизнесе является финансовая отчетность, так как без бухгалтерской отчетности невозможно представить деятельность не одной формы собственности.

Сложная структура мошенничества и связанные с этим проблемы его обнаружения требуют более тщательного выбора способов защиты. Именно благодаря накопленному опыту по борьбе с мошенничеством, можно наиболее оперативно выявить и принять соответствующие меры по устранению его последствий.

Цель работы. Главная цель работы заключается в определении схем мошенничества, выявлении последствий, к которым способны привести нарушения, а так же рассмотрены предложения по обеспечению большей достоверности информации в отчетности.

Основная часть. Бухгалтерская отчетность занимает главенствующее место в системе экономической информации, поскольку в отчетности объединена совокупность всех видов учета. Благодаря ей возможно отразить учетную информацию в более удобной форме, что облегчает использование заинтересованными лицами.

При принятии решений экономического характера, а так же управленческих решений важная роль отдается достоверности информации о деятельности предприятий, которая содержится в бухгалтерской отчетности. От достоверности данной информации будет зависеть правильность анализа и оценки финансового состояния предприятия.

Согласно Федеральному закону Российской Федерации от 06.12.2011 N 402-ФЗ (ред. от 26.07.2019) «О бухгалтерском учете», бухгалтерская (финансовая) отчетность должна давать достоверное представление о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его

деятельности и движении денежных средств за отчетный период, необходимое пользователям этой отчетности для принятия экономических решений [1].

Бухгалтерская (финансовая) отчетность должна составляться на основе данных, содержащихся в регистрах бухгалтерского учета, а также информации, определенной федеральными и отраслевыми стандартами.

Наиболее распространенные схемы искажения величины активов и обязательств в компаниях:

1. В отношении дебиторской задолженности. Размер дебиторской задолженности завышается за счет минимизации величины безнадежной задолженности. Это уменьшает резерв для сомнительных долгов, что в свою очередь, приводит к увеличению прибыли.

2. Относительно запасов. Здесь применяются три схемы: завышение натуральных показателей запасов, завышение учетных цен запасов либо отсрочка списания запасов.

3. Относительно финансовых вложений. При таких схемах искажение достигается при неправильной оценке ценных бумаг на счетах компании.

4. В отношении кредиторской задолженности. Схема заключается в занижении величины кредиторской задолженности. Это приводит к занижению себестоимости продукции, что влечет за собой завышение прибыли компании.

5. Относительно налоговых обязательств. Схема заключается в намеренном занижении эффективной ставки, равной отношению текущих налоговых обязательств к отложенным, по которой прибыль компании облагается налогом.

6. Относительно начисленных расходов. Начисленные расходы признаются или начисляются, но не оплачиваются. Неоплаченная сумма отражается в пассиве баланса. Когда расходы не начисляются до конца, будущая прибыль будет выше, чем при нормальном уровне расходов.

Как видно из приведенной выше информации, существует немало схем мошенничества с финансовой отчетностью. Как правило, мошенничество осуществляется руководством компании, а страдают при этом владельцы акций такой компании.

Основными последствиями мошенничества с бухгалтерской отчетностью являются: снижения качества процесса формирования финансовой отчетности, ослабление финансовой стабильности компании, ставит под угрозу существования компаний посредством банкротства или крупным экономическим потерям и, наконец, подрывает доверие инвесторов к достоверности и надежности финансовой информации [2].

Большую достоверность отчетности может обеспечить использование следующих методов.

1. Проведение инвентаризации.

Инвентаризация – это способ проверки соответствия фактического наличия имущества и обязательств организации данным бухгалтерского учета.

Проведение инвентаризации является обязательным перед составлением годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, что, согласно нормативным документам, должно обеспечивать достоверность сведений о стоимости имущества и величине обязательств организации. Но, как было указано выше, при отсутствии должного контроля инвентаризация может проводиться

формально и не нести объективной оценки имущественного положения организации. Кроме того, некачественная инвентаризация может быть причиной нарушения правила полноты отчетной информации, а также служить способом фальсификации отчетности.

2. Независимая оценка – переоценка активов.

Переоценка корпоративных активов позволяет определить общую стоимость активов по рыночным ценам и тарифам, связанным с датой переоценки, с учетом затрат на приобретение, строительство, транспортировку и установку ценных активов. Независимая оценка стоимости активов отражает реальное положение дел на предприятии, а также является важнейшим аспектом налогового планирования. Малоэффективное финансовое управление предприятием влечет за собой отрицательные последствия для его финансовой структуры, в том числе, увеличение налогооблагаемой базы.

3. Регулярные независимые аудиторские проверки.

Независимый аудит позволяет не только подтвердить достоверность финансовой отчетности компании, но и получить рекомендации по ее совершенствованию и повышению эффективности деятельности организации [3].

Выводы. Мошенничество с финансовой отчетностью представляет серьезную угрозу для всех экономических субъектов. Определенной классификации мошенничества не существует, так как с развитием технологий, появляется всё больше видов и способов нарушений, каждые из которых требуют всё более оперативного и своевременного контроля и устранения.

Литература:

1. Федеральный закон РФ от 06.12.2011 N 402-ФЗ (ред. от 26.07.2019) "О бухгалтерском учете" [Электронный ресурс]. Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/5864bb6f56b1eb0fb1ada8aac90fa2990e8ef58b/
2. Борисова Э.Н. Мошенничество с бухгалтерской (финансовой) отчетностью // *Фундаментальные исследования*. – 2015. – № 2-19. – С. 4235-4238; [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.fundamental-research.ru/ru/article/view?id=37936> (дата обращения: 23.12.2019).
3. Мухаметшин Р.Т. Мошенничество в финансовой отчетности // *«Экономический анализ: теория и практика»*: - 2009.- т. 8, вып. 6 [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/moshennichestvo-v-finansovoy-otchetnosti>

ПОДХОДЫ И МЕТОДЫ ВЫЯВЛЕНИЯ ПРЕДУПРЕЖДЕНИЯ МОШЕННИЧЕСТВА В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЁТЕ

Введение. В современных экономических условиях немаловажное значение имеет проблема выявления и предотвращения мошенничества с финансовой отчетностью в организациях. Несмотря на важность этой проблемы, в последние годы количество экономических преступлений значительно возросло. В связи с этим, чтобы создать эффективную методологию минимизации экономических преступлений в организациях, необходимо проанализировать причины и последствия корпоративного мошенничества с помощью финансовой отчетности.

Основная часть. Развитие предпринимательства во время реформирования экономических отношений происходило в атмосфере правового беспорядка, следовательно, резко возросло число различных экономических преступлений, включая новые виды мошенничества. Мошенничество характеризуется неполной или неправильной оценкой нововведений в бухгалтерском учете [2].

Мошенничество - это преступление в экономической сфере, направленное против собственности, которое является хищением чужого имущества или приобретением права на чужое имущество путем мошенничества или злоупотребления доверием.

Аудит, целью которого является защита интересов владельцев, разрабатывает определенные методы выявления случаев мошенничества в финансовой отчетности, обеспечивая при этом экономическую безопасность.

В целях повышения достоверности финансовой отчетности проверяемых субъектов для обеспечения экономической безопасности аудитор должен использовать стандарты и законы уголовного кодекса. Они подчеркивают, что аудитор может определить, есть ли мошенничество, но не даст юридического заключение имело ли оно место [1].

Международный стандарт аудита 240 «Ответственность аудитора за мошенничество при аудите финансовой отчетности» гласит, что искажения в финансовой отчетности могут быть результатом ошибок или мошенничества. Чтобы отличить мошенничество от ошибки, необходимо выяснить, является ли первоначальное действие, которое приводит к искажению финансовой отчетности, преднамеренным или непреднамеренным.

Мошенничество с финансовой отчетностью в хозяйствующем субъекте связано с:

1. отсутствие или ненадлежащий контроль со стороны руководящих органов;
2. наличие слабых и неэффективных систем внутреннего контроля;
3. необычные или сложные транзакции;

4. наличие операций, требующих значительной доли субъективной оценки со стороны руководства хозяйствующего субъекта [3].

Руководство инспектора должно создать контрольную среду и поддерживать политики и процедуры, обеспечивающие максимальное достижение поставленных целей для упорядоченной и эффективной деятельности лица, путем внедрения и обеспечения непрерывности системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, предназначенной для предотвращения мошенничества и ошибок. Эта система снижает риск искажения из-за ошибок и нечестных действий [3].

В ходе аудита, аудитор должен провести проверку эффективности системы бухгалтерского учета. Если инспектор приходит к выводу, что система включает периодические консолидированные проверки остатков на счетах и другие меры, то сама система выявляет незначительные ошибки в экономической деятельности, и персонал более уверен в фальсификации мошенничества.

Аудитор проводит аудиты с целью получения информации, необходимой для определения существенных искажений, направляет запросы руководству аудируемого лица с целью определения доступности информации:

- а) о любом фактически совершенном или предполагаемом мошенничестве;
- б) о факторах риска мошенничества.

Аудитор должен установить, как представители владельца контролируют процесс, посредством которого руководство аудируемого лица выявляет риски, связанные с нечестными действиями, и предпринимает контрмеры в отношении таких рисков, а также контролирует функционирование системы внутреннего контроля, созданной для уменьшить эти риски (исключая ситуации, когда представители собственника инспектора непосредственно участвуют в управлении проверяемой организацией) [2].

Основой различных мошеннических действий является использование несовершенства определенных законов и финансовой системы, сложность финансово-экономических отношений, некомпетентность, юридическое невежество, безответственность, а также доверчивость руководителей компаний и частных лиц.

Трудно сразу признать такие действия, поскольку в случае мошеннических посягательств совершенные незаконные действия выглядят как обычные операции, осуществляемые в соответствии с установленными правовыми и экономическими нормами. Мошенники всегда стараются тщательно замаскировать свои незаконные действия. Методы обмана, подделки и других видов мошеннических действий чаще всего очень трудно проверить [2].

Часто мошенничество с бухгалтерской отчетностью включает такие схемы, как:

- 1) фальсификация, изменение или манипулирование финансовой отчетностью с изменением документов или транзакций;
- 2) умышленное искажение фактов, сокрытие фактов хозяйственной деятельности на счетах или других данных, на основании которых составляется финансовая отчетность;

3) умышленное, неправильное толкование и незаконное применение стандартов бухгалтерского учета, принципов и методов, используемых для измерения, признания и отражения фактов хозяйственной деятельности;

4) использование агрессивных методов учета, основанных на незаконных методах управления;

5) манипулирование возможными методами учета в соответствии с действующими правилами и требованиями нормативных документов, которые позволяют компаниям скрывать реальные показатели своей финансово-хозяйственной деятельности.

Первоначально существует два типа искажения финансовой отчетности: преднамеренное и непреднамеренное искажение финансовых показателей.

Непреднамеренные искажения данных бухгалтерского учета включают действия (или упущения), которые приводят к искажению данных финансового отчета, но при отсутствии умышленных, то есть ошибок [1].

Преднамеренные искажения (или мошенничество) совершаются с целью ввести в заблуждение пользователей финансовой отчетности. Федеральный стандарт аудита учитывает только нечестные действия, которые существенно искажают финансовую отчетность. Значительные искажения могут настолько сильно повлиять на достоверность финансовой отчетности, что специалист может сделать неверные выводы на основе таких отчетов и принять ошибочные решения.

В результате фальсификации финансовой отчетности различают следующие виды искажений:

1) подстановка данных о состоянии активов, капитала, обязательств компании в финансовом отчете;

2) подстановка данных о сумме налога на прибыль;

3) фальсификация данных отчета о прибылях и убытках, то есть искажение данных о доходах и расходах;

4) неполное раскрытие информации в примечании к финансовой отчетности.

В любой компании руководству необходим полный объем достоверной информации о состоянии дел компании, чтобы принимать правильные решения, что впоследствии приведет к успеху или провалу. Инвесторам нужна надежная финансовая отчетность для анализа инвестиционного потенциала. Банки нуждаются в финансовой отчетности, чтобы принять решение о предоставлении кредита, а многим компаниям нужна финансовая отчетность, чтобы определить возможные риски, связанные с ведением бизнеса со своими клиентами, а также с поставщиками [3].

Если говорить об эффективных методах борьбы с корпоративным мошенничеством, в том числе о намеренном искажении финансовой отчетности, стоит вспомнить теорию «треугольника мошенничества». Согласно этой теории, мошеннические действия, вероятно, будет трудно осуществить, если исключить хотя бы один из этих трех факторов, что приводит к появлению благодатной почвы для совершения мошеннических действий. Исходя из этого, в борьбе с противоправными действиями в финансовой отчетности должна быть внедрена эффективная система внутреннего контроля и корпоративного управления. Чем

эффективнее будет эта система, тем меньше потенциальных мошенников будут иметь возможность повреждения данных. А эффективная система корпоративного управления позволит вам быстро обмениваться информацией и быстро принимать важные решения в случае мошенничества.

Создать нерушимое кредо компании. Чем выше моральные и этические принципы, которых придерживаются руководство и владельцы организации, тем труднее сотруднику будет оправдывать свои незаконные действия в отношении компании. К сожалению, применение этого принципа на практике часто сопряжено с большими трудностями. Конечно, вам не следует требовать от всех сотрудников соблюдения всех правил, но необходимо четко демонстрировать соблюдение этических принципов ведения бизнеса и отсутствие терпимости к мошенничеству со стороны руководства. Но, конечно, самое главное - придерживаться этих принципов на практике [2].

Должны быть установлены четкие процедуры для выявления, предотвращения и расследования случаев корпоративного мошенничества. Это повысит эффективность и результативность проводимых расследований, поэтому позволит потенциальным злоумышленникам осознать, что наказание неизбежно. Процедуры их взаимодействия, которые четко прописаны и согласованы со всеми участниками процесса, позволят избежать конкуренции и зон пересечения между различными подразделениями, которые вовлечены в процесс противодействия мошенничеству.

Современные компьютерные технологии должны использоваться для предотвращения и выявления мошенничества. Проверка корпоративной почты и электронный анализ данных уже давно являются эффективными инструментами борьбы со злоупотреблениями в западных странах. Но если вы используете этот инструмент в нашей стране, вы должны понимать риски, которые могут быть связаны с нарушением законодательства о защите персональных данных и конфиденциальности переписки. Недавно появившиеся онлайн-кассы, которые мгновенно передают информацию о покупке, продаже товаров или услуг в налоговые органы, помогают отслеживать финансовые показатели компании в режиме реального времени, что помогает сделать расчеты более прозрачными.

Несмотря на большое количество различных схем искажения данных в финансовой отчетности, все они так или иначе нацелены на завышение баланса доходов, прибыли и валюты. Поэтому, даже если вы используете только общедоступную информацию, с хорошим анализом, вы можете выявить признаки мошенничества в отчетности и составить мнение о достоверности представленных в ней данных [2].

Подозрительно, если происходят частые изменения в организационной структуре, если система управления децентрализована, нет комитета по аудиту и служб внутреннего контроля. Сигналами для возможного мошенничества в финансовой отчетности могут быть: частые смены топ-менеджеров в компании, семейные связи между ними, а также негативная деловая репутация руководства компании, уменьшение выручки от продаж в общей выручке компании, что На первый взгляд остаются стабильными значительный объем непокрытого убытка, высокая дебиторская задолженность, высокая прибыль при отсутствии собственного капитала. Также следует обратить внимание на частую смену

внешних аудиторов и наличие подразделений (филиалов) в регионах, которые труднодоступны для аудиторов (например, на территории закрытых территориальных образований) [1].

К сожалению, предоставление пользователям ложной, искаженной информации стало обычным явлением и одной из основных угроз экономической безопасности. В результате повышается ответственность внутренних и внешних аудиторов, которая основана на понимании структуры, содержания, последствий бизнес-операций и их влияния на финансовое состояние в целом [1].

Выводы. Мошеннические действия с финансовой отчетностью являются внутренней проблемой организации, которая может привести к потере имиджа и дальнейшему развитию ее деятельности. Эта проблема должна решаться путем усиления внутреннего контроля и регулярных проверок. В современных условиях организации должны быть готовы противостоять мошенничеству с внутрикорпоративной финансовой отчетностью, как для отдельных сотрудников, так и для системы управления в целом.

Литература:

1. Иконникова О.В. Искажения бухгалтерской отчетности как информационная проблема ее пользователей / О.В. Иконникова, А.И. Горкин, И.Л. Боас // Экономика и предпринимательство. – 2015. - № 12-1(65-1). - С.599-603.
2. Кеворкова Ж.А. Искажение бухгалтерской (финансовой) отчетности как признак экономического преступления / Ж.А. Кеворкова // Аудиторские ведомости. - 2014. - № 9. - С.32-38.
3. Ракутько С.Ю. Фальсификация финансовой отчетности в условиях глобального рынка / С.Ю. Ракутько, Е.Ю. Селезнева // Экономика и предпринимательство. - 2015. - № 4-1(57-1). - С.581-584.

*Терещенко В.С., к.э.н., доцент,
Бойко Н.Р., магистрант*

*ГО ВПО «Донецкий Национальный университет экономики и торговли
имени Михаила Туган-Барановского»,
г. Донецк, ДНР*

МОШЕННИЧЕСТВО И ПУТИ ЕГО ПРЕДОТВРАЩЕНИЯ

Введение. Развитие предпринимательства в России и Украине в период перестройки экономического устройства и хозяйственных отношений происходило в обстановке правовой неурегулированности, что повлекло за собой лавинообразный рост различных экономических преступлений, в том числе и ранее неизвестных видов мошенничеств.

В настоящее время, к сожалению, мошенничество продолжает оставаться неотъемлемой частью всего сектора экономики. Какие-то мошенничества более характерны для небольших компаний, другие могут быть только на крупных

предприятиях. Но в любом случае подобные действия могут иметь самые плачевные последствия для компании.

Теоретическую и методологическую основу работы составили труды отечественных авторов в области контроля, аудита и права: Р.А. Алборова, Н.П. Барышникова, Н.Г. Белого, С.М. Бычковой, Ю.Н. Воропаева, Ю.А. Данилевского, И.И. Елисеевой, В.Д. Ларичева, П.П. Неборского, В.В. Патрова, В.И. Подольского, Я.В. Соколова, В.И. Суйца, А.А. Терехова, А.Д. Шеремета и других. Однако, современные мошеннические схемы изучены недостаточно, что говорит об актуальности темы исследования.

Цель работы – раскрыть сущность мошенничества и пути его предотвращения.

Основная часть. Международные профессиональные стандарты внутреннего аудита (МПСВА) дают следующее определение мошенничества: любые незаконные действия, характеризующиеся обманом, сокрытием или злоупотреблением доверием. Мошенничеством не принято считать действия, которые были совершены под давлением со стороны – запугивания, угрозы, шантаж, применение силы. В любых махинациях виновником или зачинщиком является не только руководство компании, но и персонал вне зависимости от их должности и статуса. Также это относится и к масштабам предприятия, не зависимо крупная компания или маленькое предприятие, никто не застрахован в наличии мошенничества на территории предприятия. Из-за того, что мошенничество так сильно распространилось во все сферы, в различных странах были учреждены специализированные организации, целью которых является выявление и предотвращение мошеннических схем. Одним из самых известных таких организаций можно считать объединение экспертов Association of Certified Fraud Examiners, которые являются международной профессиональной организацией. В её обязанности входит определение и предотвращение хищений, мошенничеств и должностных злоупотреблений. На 06.02.2018 г. организация насчитывала уже более 80 тысяч участников, а её представительства распространились и действуют в 125 странах мира [7].

В среднем из-за случаев мошенничества западные страны теряют примерно 6% своего оборота, в то время как украинские и российские предприятия теряют от 5 до 10%. Это обусловлено тем, что более 60% всех компаний не имеют достаточно эффективной модели и системы противодействия мошенничеству, которая держится, в основном, на работе управляющего персонала и порядочности самих сотрудников.

На рис. 1 представлена динамика развития мошенничества в России и в мире с 2009 г. по 2018 г.

Для того, чтобы иметь возможность обнаружить, предотвратить, а также исследовать мошенничество, необходимо иметь четкое представления, какие формы оно может принимать.

Мошенничество в целом несет значительные потери для того, кто подвергся данному негативному фактору. Для мировой экономики наиболее существенным ударом является, конечно же, мошенничество с финансовой отчетностью, так как это приводит к большим издержкам.



Рис. 2. Динамика развития мошенничества в России и в мире за период 2009-2018гг.

Любые манипуляции с финансовой отчетностью ставят под сомнение целостную работу предприятия: качество управления, эффективность функционирования всех внутренних систем, достоверность финансовой отчетности и качество контроля и аудита, что, в свою очередь, значительно снижает доверие инвесторов к данной организации [1].

Из-за роста количества фирм, которые привлекают капитал с помощью публичного размещения личных ценных бумаг, и занижают налоги на прибыль, возникает первоочередная важность в выявлении мошеннических схем в финансовой отчетности. Также такого рода манипуляции не дадут инвесторам достоверных отчетных данных, что, в свою очередь, не даст им увидеть тенденцию банкротства того или иного предприятия. Преднамеренное изменение отчетных данных влечет за собой опасность для рационального использования и принятия на основе этих финансовых данных экономических решений.

В целом мошенничество считается преднамеренным обманом, включающим в себя различные незаконные операции и нарушения. Так, манипуляции с финансовой отчетностью не исключают изменение или некорректное ведение бухгалтерского учета, что может повлиять на мнение и предстоящее решение пользователя. Достаточно трудно даже самому опытному специалисту без соответствующих первичных и вторичных данных выявить мошенничество в финансовой сфере. Именно из-за сложности выявления нарушений в данной области так ценится качественный внутренний и внешний аудит, так как не всегда руководители компаний осведомлены о наличии незаконных операций и нарушений [2].

Мошенничества с финансовой отчетностью подразделяется на группы (рис 2).



Рис. 2. Виды мошенничества с финансовой отчетностью

Финансовое мошенничество включает в себя:

- использование доверенностей;
- махинации с внешними и внутренними документами.

Нефинансовое мошенничество:

- завышение или отражение фиктивной выручки;
- наличие скрытых обязательств и расходов;
- завышение активов;
- занижение пассивов [3].

Группы мошенничества по финансовому и нефинансовому виду могут дополняться и развиваться пока предприятия не станут более заинтересованы в предотвращении мошенничества в целом. Однако не только частные компании, но и государство должно быть в этом заинтересовано. Так, например, в законодательстве России имеются свои недостатки, что должны быть подкорректированы:

1. Закон «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 г. №307-ФЗ» - необходимо разработать пункт который включал бы создание независимой организации некоммерческого назначения в обязанности, которой входило бы осуществления надзора за созданием и контролем бухгалтерской отчетности.

2. Закон «Об акционерных обществах» - целесообразно внести требование по созданию обязательного внутреннего контроля путем формирования аудиторского комитета, определить его основные должностные обязанности, предмет, объект направленности и др.

3. Закон «О бухгалтерском учете» - должен включать в себя необходимость подтверждения всех финансовых отчетов лично генеральным директором и финансовым директором, если таковые имеются [4].

Помимо самого государства необходимо, чтобы компании понимали, какой ущерб принесет им мошенничество сотрудников на предприятии.

По данным опроса компании PriceWaterhouseCoopers (PwC) примерно 22% российских компаний, которые в течение 2016-2018гг. подверглись мошенничеству, потеряли свыше 1 млн. долларов США, 41% - менее 100 тыс., 22% отметили потери в размере от 100 тыс. до 1 млн. долларов США. Так же стоит отметить, что обнаружение причин мошенничества также влекут за собой определенные издержки, так как расследование предполагает привлечение квалифицированных людей или целых компаний по аудиту. Таким образом, в некоторых случаях, возникают случаи, когда прямой ущерб от мошенничества меньше, чем косвенный ущерб. Считаем, что именно такая практика должна стимулировать предприятия – заранее выявлять и предотвращать экономические преступления, а также совершенствовать методы по их определению [6].

Для того, чтобы обезопасить предприятие, необходимо:

1. Внедрить в структуру предприятия систему внутреннего контроля и чем эффективней и слаженней она будет функционировать и взаимодействовать с другими подразделениями, тем меньше вариантов и возможностей для манипуляций с документами, ресурсами и др. будет у потенциальных «злокачественных» сотрудников. В свою очередь, эффективная система позволит быстро координировать свои действия с высшим управленческим органом и принимать эффективные решения, в случае, если мошенничество уже произошло.

2. Навязывание идей о морально-этических нормах для всех сотрудников и соблюдение всех этических принципов руководством и остальными сотрудниками не дадут лицам, совершившим мошенничество или планирующим его совершить, оправдать свои действия по отношению к фирме. Однако, не стоит ставить жесткие рамки и правила на предприятии, так как чем сложнее их соблюсти, тем больше нарушений будет происходить. Поиск золотой середины принесет гармонию в коллективе и наладит трудовые отношения между всеми уровнями подчинения и взаимодействия сотрудников.

3. Разработка систем и процедур по нацеленному определению, расследованию и предотвращению всех видов мошенничества. В свою очередь это повысит шанс злоумышленнику быть пойманным и получить заслуженное наказание в зависимости от объема причиненного ущерба как предприятию, так и государству в определенных случаях.

4. Внедрение передовых компьютерных технологий для выявления и предотвращения мошенничества. Проверка рабочей электронной почты и электронных данных – достаточно эффективные способы обнаружения зачатков будущего сговора, недовольств, махинаций. Однако не стоит забывать о защите персональных данных, нужно запретить использование в рабочее время личных средств связей на рабочих устройствах, в то время как использование техники не по рабочим назначениям снижает меры по защите персональных данных [5].

Выводы. Таким образом, вопрос о выявлении, предотвращении и расследовании мошенничества занимает одно из важных мест как на уровне предприятия, так и на уровне государства. Уровень мошенничества с каждым годом растет и на 2018 год составил 49%, в то время как в 2009 году составлял

30% во всем мире. Среди всех видов мошенничества самый сложно определяющийся вид – это мошенничества с финансовой отчетностью, ведь именно среди множества документов очень легко запутаться. Именно дабы пресечь все финансовые манипуляции с отчетностью предприятиям необходимо ввести в организационную структуру высококвалифицированного специалиста или целой отдел по внутреннему аудиту. Это не только обезопасит от возможных мошенничеств, но и выявит ошибки в случае ненамеренного нарушения, что, в свою очередь, может сэкономить компании большие деньги.

Литература:

1. Борисова Э.Н. Мошенничество с бухгалтерской (финансовой) отчетностью / Э.Н. Борисова // *Фундаментальные исследования*. – 2015. – №2 (часть 19). – С. 4235-4238.
2. Кулиш Н.В. Мошенничество с бухгалтерской финансовой отчетностью / Н.В. Кулиш // *Ставропольский государственный аграрный университет*-13.01.2017. – №58-3.
3. Мухаметшин Р.Т. Мошенничество в финансовой отчетности // *Экономический анализ: теория и практика*. – 2009. – №6. – [Электронный ресурс]. – URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/moshennichestvo-v-finansovoy-otchetnosti> .
4. Напалкова Л.А. Фальсификация финансовой отчетности: природа происхождения и методы выявления [Электронный ресурс] / Л.А. Напалкова, Т.В. Баронина // *Научный диалог: экономика и управление – Чебоксары: ЦНС «Интерактив плюс»*. – URL: https://interactive-plus.ru/ru/article/485832/discussion_platform .
5. Проблема мошенничества с финансовой отчетностью и пути ее решения. URL: <http://www.finexg.ru/problema-moshennichestva-s-finansovoj-otchetnostyu-i-puti-ee-resheniya/> .
6. Российский обзор экономических преступлений за 2018 год. [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.pwc.ru/ru/forensic-services/assets/PwC-recs-2018-rus.pdf> .
7. Специалист Kreston GCG подтвердил соответствие стандартам Association of Certified Fraud Examiners (ACFE) [Электронный ресурс]. – URL: <https://kreston-gcg.com/kreston-gcg-experts-have-confirmed-their-conformance-with-the-acfe-standards/> .

*Терещенко В.С., к.э.н., доцент,
Кадыкова С.А., магистрант*

*ГО ВПО «Донецкий Национальный университет экономики и торговли
имени Михаила Туган-Барановского»
г. Донецк, ДНР*

МОШЕННИЧЕСТВО С ФИНАНСОВОЙ ОТЧЁТНОСТЬЮ КОМПАНИИ: СХЕМЫ И ПУТИ ПРЕДОТВРАЩЕНИЯ

Введение. Выбирая компанию, инвесторы оценивают ее привлекательность по достаточно большому числу показателей. Основная часть этих показателей рассчитывается на базе информации, содержащейся в финансовой отчетности. Кроме того, финансовая отчетность дает возможность инвесторам оценить эффективность своих вложений, а также принять решения, которые связаны с

продажей активов или покупкой новых активов. От качества финансовой отчетности зависит то, на какие рынки заимствований компания имеет возможность выйти, на какую сумму инвестиций и на какие условия может рассчитывать.

Вследствие мошенничества с финансовой отчетностью ставится под сомнение не только качество финансовой отчетности, но и эффективности управления, а также достоверность аудиторского заключения, что ослабляет доверие инвесторов к компании.

Необходимость в выявлении мошенничеств в финансовой отчетности растет вследствие увеличения числа компаний, привлекающих капитал с помощью публичного размещения собственных ценных бумаг. Также растет необходимость в получении информации на базе отчетных данных о возможном банкротстве компании. Умышленное искажение финансовой информации создает предпосылки опасности для объективности принимаемых на основании этой финансовой отчетности решений.

Проблемы корпоративного мошенничества широко исследуются в трудах зарубежных авторов, таких как К. Шиппер, К. Маршан, Дж.Т. Уэллс, Дж.М. Зак, Дж.Л. Ковасич и др. Однако исследование схем мошенничества на территории Донецкой Народной Республики остается актуальной проблемой как в теоретическом, так и в практическом плане. Все это говорит об актуальности выбранной темы.

Цель работы – сгруппировать схемы мошенничества с финансовой отчетностью компаний для последующей разработки путей их раскрытия и предотвращения.

Основная часть. В литературных источниках существует различные определения термина «мошенничество». В данной статье будем опираться на определение, которое приводится в Международных стандартах аудита (МСА). Так, согласно МСА 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности» мошенничество – это «намеренное действие одного или более лиц среди руководства, управляющего персонала, сотрудников или третьих сторон, заключающееся в использовании обмана для получения неправомерной или незаконной выгоды» [1].

На рис. 1 отражены основные цели мошенничества [5].

Для выявления, анализа и предотвращения мошенничества необходимо иметь представление о методах и способах мошенничества.

В международной практике мошенничество разделяют на три категории: незаконное присвоение активов, коррупция и мошенничество с финансовой отчетностью.

Соответствие показателям, необходимым для осуществления деятельности	Соответствие рыночным прогнозным и/или целевым показателям	Противодействие «недружественному» поглощению	Создание "запаса эффективности" в период смены руководителей
Скрытие фактов коррупции для осуществления поставленных целей	ЦЕЛИ МОШЕННИЧЕСТВА		Обоснования поддержания и увеличения тарифов на товары (работы, услуги)
Снижение налогового бремени на компанию	Скрытие факта хищения активов предприятия	Демонстрация инвестиционной привлекательности	Получение конкурентных преимуществ

Рис. 1. Цели мошенничества в бухгалтерском учете
[Источник: собственная разработка авторов]

Далее более подробно рассмотрим категорию мошенничества с финансовой отчетностью.

На рис. 2 отражены основные схемы мошенничества с финансовой отчетностью компании.



Рис. 2. Схемы мошенничества с финансовой отчетностью компании
[Источник: собственная разработка авторов]

В табл. 1 систематизированы наиболее показательные случаи краха крупных компаний в связи с манипуляциями с финансовой отчетностью.

Манипуляции с финансовой отчетностью крупных компаний

Компания	Манипуляции
Enron	Проведение сделок по продаже электроэнергии с дочерними офшорными компаниями. Это дало возможность увеличить себестоимость и продажную цену электроэнергии. Также на офшорные компании оформлялись долги корпорации
Parmalat	Вывод за границы консолидации отдельных дочерних компаний, фальсификация денежных документов
WorldCom	Неправомерная капитализация затрат, фальсификация отражения операций по реализации товаров (работ, услуг)

Источник: составлено авторами на основе [4]

Далее разберемся с причинами, которые ведут к возникновению мошенничества в финансовой отчетности компании.

В международных стандартах аудита отмечается, что «злоупотребление возможно при наличии таких факторов, как:

- давление;
- возможность совершения;
- оправдание поступка» [1].

Данное положение утверждается на основании теории «Треугольника мошенничества», предложенной Дональдом Крэсси.

Рассмотрим данные факторы более подробно и приведем конкретные примеры.

Давление. Руководство компании полностью понимает, что финансовые показатели довольно далеки от плановых и совсем не отвечают требованиям инвесторов. В таком случае данный фактор проявляется в двух областях:

- давление со стороны инвесторов, которые ожидают экономического роста, а также улучшение финансовых показателей;
- личное финансовое давление, которое связано с получением годовых премий руководством компании по результатам ее деятельности.

Однако, согласно теории Д. Крэсси одного фактора давления мало для того, чтобы руководство компании пошло на злоупотребление.

Возможность совершения. Если в компании не разработаны стандарты корпоративного управления, а также система внутреннего контроля недостаточно эффективна, то у менеджмента появляется возможность внесения в финансовую отчетность корректировок, которые выводят финансовые показатели на ожидаемый уровень. Примером может выступать возможность признать несуществующую выручку.

Оправдание поступка. Многие работники корпоративной сферы не являются прирожденными преступниками, более того, они не хотят ими становиться. Именно поэтому работникам, которые сознательно идут на злоупотребление важно найти оправдание своим поступкам. Так как преступления в экономической сфере не являются тяжкими, то найти оправдание совершенным злоупотреблениям довольно-таки несложно.

Согласно МСБУ 1 компания составляет финансовую отчетность с целью предоставления информации о финансовом положении, финансовых результатах и движении денежных средств, которая будет полезна широкому кругу пользователей при принятии ими экономических решений [2].

Отчет о финансовом положении демонстрирует финансовое состояние компании на определенную дату и фиксирует активы, обязательства и собственный капитал компании.

Основным источником информации о финансовых результатах компании является отчет о совокупном доходе. Целью составления данного отчета является предоставление пользователям информации о доходах, расходах, результатах деятельности, совокупном доходе компании.

Отчет о движении денежных средств содержит сведения о потоках денежных средств, то есть источниках поступлений и направлениях оттока денежных средств. При этом выделяют три вида денежных потоков: операционные, инвестиционные, финансовые.

Стоит отметить, что компании часто применяют элементы «креативного» учета отчетности для внешнего пользователя, заключающегося в легальных способах уменьшения налогового бремени [3]. В управленческой отчетности, которая предназначена только для внутреннего пользования, случаи мошенничества встречаются в исключительных случаях. Это обусловлено тем, что руководство хочет видеть все негативные стороны и реальные цифры, чтобы разработать наиболее эффективные мероприятия по управлению компанией. Однако для внешних пользователей у компании существует стремление показать финансовые показатели в наиболее выгодном виде.

Манипуляции с бухгалтерской финансовой отчетностью компании связаны:

- с повышением прибыли, активов, притока денежных средств;
- со снижением убытков, обязательств, оттока денежных средств.

Характеристика способов манипуляций отражена в табл. 2.

Таблица 2

Способы манипулирования с данными финансовой отчетности

Манипуляции	Способы
Увеличение доходов	Коммерческое кредитование покупателей и/или заказчиков. Отгрузив продукцию и/или оказав услуги со значительной отсрочкой платежа, компания имеет право отразить в бухгалтерской отчетности более высокие показатели прибыли и дебиторской задолженности.
	Снижение задолженности. Компании осуществляют коммерческое кредитование клиентов, даже с сомнительной платежеспособностью, на льготных условиях. Вследствие чего создаются резервы по сомнительным долгам. Так как снижение дебиторской задолженности приводит к улучшению показателей финансовой отчетности.
	Операции со связанными сторонами. При осуществлении фиктивных сделок со связанными сторонами у компании появляется возможность повысить прибыль. Во время этого процесса, компании продают неиспользованные активы на условии их выкупа через некоторое время по изначальной цене.
	При выполнении долгосрочных договоров выручка должна признаваться в течение длительного времени. Компания может признать прибыль по данным контрактам только по окончанию срока контракта, а также с помощью способа поэтапного признания выручки.

Манипуляции	Способы
Снижение расходов	<i>Капитализация расходов</i> , которая проявляется в принятии определенных расходов в виде актива. Причиной выступает то, что доходы, которые ожидаются как результат произведенных расходов, займут место в предшествующие периоды.
	<i>Наличие забалансовой информации</i> . В связи со сложностью проведения сделок отдельные активы и обязательства будут не полностью отражены в финансовой отчетности.
	<i>Полное отсутствие отражения затрат в бухгалтерском балансе</i> . Для этого компании отражают доходы в собственном бухгалтерском учете, а расходы показывают через подконтрольные им компании.
Временные разницы	<i>Достаточное увеличение прочих доходов</i> . Данные источники доходов представляют собой единовременные доходы и включают доходы от продажи активов и списания обязательств.
	<i>Неоднократные изменения в учетной политике</i> . Стоимость имущества, а также размеры прибыли могут завышаться с помощью использования альтернативных методов.
	<i>Несоответствие финансовых показателей среднеотраслевым показателям</i> . Данный способ связан с повышенным размером выручки, оценкой активов, снижением расходов и обязательств.
	<i>Материальные запасы оцениваются по наименьшей из двух величин</i> – стоимости приобретения или справедливой стоимости. В данном случае, если стоимость приобретения превышает чистую цену продажи, то у компании появляется возможность завысить прибыль за отчетный период и саму валюту баланса.

Источник: составлено авторами на основе [3]

Говоря об эффективных методах предотвращения мошенничества с данными финансовой отчетности компании, вернемся к теории «Треугольника мошенничества», которая упоминалась выше. Согласно этой теории, скорее всего, мошеннические действия будут сложно осуществимы при исключении хотя бы одного из факторов. Таким образом, меры предотвращения махинаций с финансовой отчетностью строят по таким направлениям.

1. Внедрение эффективной системы контроля и управления. Чем эффективней система контроля, тем меньше возможностей манипулирования будет у потенциальных злоумышленников, а эффективная система управления даст возможность оперативного обмена информацией, а также принятия решений, если мошенничество уже совершилось.

2. Создание нерушимого кредо компании. Чем более высоких морально-этических принципов придерживается руководство и собственники компании, тем сложнее будет работнику оправдать свои мошеннические действия.

3. Разработка процедур, направленных на выявление, расследование и предотвращение мошенничества. Это даст возможность повысить эффективность и результативность расследований, вследствие чего потенциальные злоумышленники задумаются о неизбежности наказания.

4. Использование современных компьютерных технологий. Проверка почты и анализ электронных данных являются наиболее эффективными инструментами борьбы со злоумышленниками. Данные инструменты следует применять только в странах, где законодательная база не включает в себя закон о

защите персональных данных и тайны переписки. В настоящий момент времени существует, так называемые «онлайн-классы», которые мгновенно передают информацию о покупке, продаже товаров или услуг в налоговые органы и предоставляют возможность отслеживать финансовые показатели компании в режиме реального времени, что помогает делать расчеты еще более прозрачными.

Все мошеннические манипуляции приводят к ряду последствий, которые влияют на деятельность компании (рис. 3).



Рис. 3 Последствия мошеннических действий с финансовой отчетностью
[Источник: собственная разработка авторов]

Выводы. В заключении следует отметить, что внутренняя и внешняя среда, в которой работают компании, динамично меняются, вследствие чего не предоставляется возможности определить полную классификацию методов мошеннических действий с данными бухгалтерской финансовой отчетности. Постоянно растущая сложность бизнес-процессов вместе с неопределенностью окружающей среды, а также условиями ведения бизнеса составляют дополнительное обстоятельство, которое дает возможность совершению манипуляций с финансовой отчетностью. Многие специалисты придерживаются мнения, что полностью искоренить мошенничество невозможно, однако создать эффективную систему предотвращения является вполне реальным.

Литература:

1. Международный стандарт аудита 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности» [Электронный ресурс] – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_206993/.
2. Международный стандарт бухгалтерского учета 1 «Представление финансовой отчетности» [Электронный ресурс] – URL: https://www.minfin.ru/common/upload/library/no_date/2012/IAS_01.pdf.
3. Борисова Э.Н. Креативный учет: его роль в предоставлении информации / Э.Н. Борисова // Экономика и управления в XXI веке: тенденции развития. – 2014. – №16. – С. 127-131.

4. Мошенничество с финансовой отчетностью [Электронный ресурс] / Под ред. В.Ю. Силифановой // МСФО на практике. – 2011. – №5. – URL: <https://msfo-practice.ru/285017>.
5. Щербакова П.В. Современные подходы к формированию инструментария для выявления и предупреждения мошенничества в бухгалтерском учете / Щербакова П.В., Панкратова А.А. // Вопросы экономики и управления. – 2018. – №4. – С. 15-22.

Тхагансова С.К.-Г., к.э.н., доцент
ФГБОУ ВО «Северо-Кавказская государственная академия»
г. Черкесск, РФ

К ВОПРОСУ О ФАЛЬСИФИКАЦИИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЁТНОСТИ

Бухгалтерская отчетность является наиболее унифицированным и общедоступным источником информации для оценки эффективности функционирования субъектов хозяйствования и рисков предпринимательской деятельности. От того, какая информация заложена в отчетности и как она классифицируется и объединяется, зависит объективность оценки финансовой устойчивости организаций и эффективности их бизнеса.

Финансовая отчетность в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) [3] представляет собой единую систему данных об имущественном и финансовом положении организации на отчетную дату и о результатах ее деятельности за отчетный период. Она составляется на основе данных бухгалтерского учета с целью предоставления внешним и внутренним пользователям обобщенной информации о финансовом положении организации в форме удобной и понятной для принятия этими пользователями определенных деловых и управленческих решений [4].

Согласно ПБУ 4/99 [3], одним из важнейших требований к финансовой отчетности является достоверность предоставленных данных. Однако по разным причинам отчетность может содержать ошибки и неточности, такая информация называется искаженной.

Искажения финансовой отчетности могут быть: незначительные, то есть неспособные влиять на решения опытных пользователей финансовой отчетности; существенные, то есть те, которые могут повлиять на точность отчетности в той мере, в какой пользователь финансовой отчетности может делать ошибочные выводы о состоянии компании и принимать ошибочные решения [6].

Основными причинами, приводящими к искажению информации в отчетности являются:

1. Вуалирование - искажение данных в соответствии с правилами и стандартами бухгалтерского учета. Вуалирование довольно распространенное явление в российской практике. Только в редких случаях это непреднамеренно. Наиболее распространенные методы вуалирования финансовой отчетности:

представление действительных обязательств в качестве условных обязательств, и наоборот, в зависимости от целей; манипулирование показателями по сегментам финансовой отчетности; интеграция разнородных сумм в одну статью отчетности; дробление статей для последующего объединения с другими пунктами финансовой отчетности.

2. Фальсификация – это сознательное искажение или упущение значений финансовой отчетности с целью введения в заблуждение внутренних и внешних пользователей. Эта проблема затрагивает многие компании, в том числе в странах с развитой рыночной экономикой, не обошла стороной и Россию.

Феномен фальсификации выражается в действии или бездействии, характеризующемся лишь формальным применением стандартов бухгалтерского учета или даже уклонением от их применения при составлении отчетности.

В результате описанных действий возникают ошибки учета. Процедура обнаружения ошибок предполагает их локализацию и идентификацию - это процесс установления временного интервала ошибки, а также документальное сопровождение данной ошибки. Идентификация ошибки - это определение конкретного значения ошибочного индикатора [6].

Основные методы и приемы выявления ошибок:

Инвентаризация – осуществляется инвентаризационной комиссией. По результатам инвентаризации определяется фактическая стоимость активов и обязательств организации. В соответствии с выявленными значениями корректируются остатки по счетам.

Вертикальный анализ – его суть заключается в рассмотрении взаимосвязи отдельных показателей баланса, отчета о прибылях и убытках, отчета о движении денежных средств, выраженных в процентах.

Горизонтальный анализ – это представление и анализ информации в динамике, т. е. индикаторы исследуются с разными интервалами. В этом случае факторы роста также рассчитываются по отношению к базовому и предыдущему периодам соответственно. Данный анализ позволяет уловить тренд в изменении различных показателей, например, в стоимости или выручке.

Самоконтроль – это способ проверки информации на основе арифметического и логического контроля, проверки правильности размещения учетных данных, а также соблюдения последовательности отчетности.

Одним из наиболее популярных способов определения достоверности информации является получение аудиторского заключения. В соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 N 307-ФЗ [2] целью аудита является выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствия порядка бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

Наличие в составе финансовых ведомостей аудиторского заключения, безусловно, окажет влияние на восприятие пользователями содержащейся в нем информации. Чаще всего пользователи такой информации считают ее более «полезной», чем информация, не прошедшая аудит [6].

Таким образом, предпосылками искажения отчетности можно считать отсутствие, ненадлежащий контроль со стороны комитета по аудиту или совета директоров, неэффективную систему внутреннего контроля, наличие сложных

транзакций, а также сделки, требующие значительной доли субъективной оценки от менеджмента экономического субъекта [5].

В большей степени искажению подвержены три основных показателя, характеризующих деятельность хозяйствующего субъекта: сумма выручки, чистая прибыль и совокупные активы. Для того чтобы оправдать ожидания, руководство организации искажает данные, завышая активы и доходы, занижая обязательства и расходы или не раскрывает полностью данные бухгалтерской (финансовой) отчетности. Наиболее распространенные способы искажения данных бухгалтерской (финансовой) отчетности:

Искажение доходов и прибылей организации через:

а) платежи через подставные организации за несуществующие товары, выполненные работы, услуги и другие факты хозяйственной жизни, в результате которых реальный денежный поток сопровождается фальшивыми документами. Выручка отражается в отчетности тогда, когда она является прибыльной для хозяйствующего субъекта;

б) нарушение критерия признания выручки и расходов, заключающегося в признании выручки в одном отчетном периоде, а затрат, связанных с ее получением - в другом, что приводит к искажению результатов деятельности организации;

в) сокрытие понесенных расходов путем их перенесения на подконтрольные организации при отражении доходов в текущем учете экономического субъекта;

г) капитализацию расходов, приводящую к искажению показателей прибыли организации;

д) реализацию товаров с условием, неопределенности момента перехода права собственности на него (условие обратного выкупа), что приводит к подмене категорий реализации и денежной ссуды под залог товара;

е) завышение процента выполненных работ при выполнении долгосрочных договоров на строительство, что приводит к неправомерному увеличению выручки.

2. Фальсификация информации об активах и пассивах организации:

а) искажение оценки активов и обязательств, а также движения материальных ценностей;

б) включение в дебиторскую задолженность фиктивных долгов нереальных для взыскания путем заключения договоров с формально существующими организациями и, соответственно, признания фиктивных доходов при отсутствии реального перемещения товаров:

в) учет фиктивных внеоборотных активов, приводящий к завышению стоимости активов;

г) схемы с участием дочерних и зависимых обществ (схема «двойной продажи» для отражения завышенной прибыли, схема завышения гудвилла за счет необоснованного повышения цены акций, проданных дочернему предприятию).

3. Искажение (сокрытие) примечаний к финансовой отчетности через:

а) умышленные упущения в раскрытии информации о финансовом состоянии хозяйствующего субъекта в примечаниях к бухгалтерской (финансовой) отчетности (сокрытие информации о связанных сторонах,

государственной помощи, оценочных и условных обязательствах, условных активах, в том числе о гарантиях, выпущенных ценных бумагах, предоставленных поручительствах);

б) не отражение изменения в учетной политике [5].

Таким образом, чаще всего преднамеренным искажениям подвергаются такие существенные статьи как запасы, кредиторская и дебиторская задолженность, финансовые вложения, выручка и данные забалансового учета. Искажение данных дает ложное представление о хозяйствующем субъекте как о финансово стабильной организации, не только способствует принятию управленческие неправильных решений, но и ставит под угрозу сохранность активов.

Появление в отчетности определенных признаков искажения пока не свидетельствует о том, что хозяйствующий субъект использует незаконные схемы, а руководство стремится присвоить активы организации. Однако к такой отчетности следует относиться более осторожно.

Для предотвращения и снижения риска мошенничества в организации могут быть использованы следующие рекомендации.

Внедрить эффективную систему внутреннего контроля и корпоративного управления, регулируемую Федеральным законом «О бухгалтерском учете» [1] и утвержденную внутренними документами. Чем эффективнее система внутреннего контроля, тем меньше манипуляций будет у потенциальных злоумышленников.

Использовать принципы кодекса этики корпоративного поведения. Чем выше морально-этические принципы практикуются руководством и собственниками хозяйствующего субъекта, тем сложнее его работникам «оправдывать» свои нарушения в отношении организации [7].

Разработать внутренние регламенты, содержащие четкие процедуры, направленные на выявление, расследование и предотвращение корпоративного мошенничества, последовательность их применения и документирование. Это повысит эффективность и действенность расследований и заставит потенциальных злоумышленников задуматься о необратимости наказания. Четко сформулированные и согласованные процедуры позволят установить иерархию взаимоотношений между различными субъектами, участвующими в процессе борьбы с мошенничеством.

Использовать современные компьютерные технологии для выявления и предотвращения мошенничества. Наличие корпоративной почты и электронных процедур анализа данных можно охарактеризовать как эффективный инструмент борьбы со злоупотреблениями в западных странах. Однако использование данного инструмента в нашей стране связано с рисками нарушения законодательства о защите персональных данных и конфиденциальности переписки, что требует внесения изменений как в нормативные акты, так и во внутренние нормативные акты хозяйствующих субъектов [7].

Распознать и предотвратить фальсификацию можно на двух уровнях - внутреннем и внешнем. Внутренняя линия защиты должна быть реализована

путем уточнения внутренних положений финансовой отчетности, четкого разделения обязанностей и обеспечения обязательств, избежания конфликта интересов, обязательной проверки отчетности службой внутреннего аудита. Формальное отношение к процессу отчетности неприемлема, так как она делает искажение не исключением, а небрежным правилом.

Второе направление защиты - внешний аудит, призванный выявить все варианты «креативных» подходов специалистов компании и не допустить ложной финансовой отчетности до уровня пользователей. Плановая ротация аудиторских компаний, ужесточение стандартов аудита работают над усилением этой линии защиты. Только совместными усилиями компании и аудиторов можно выполнить задачу качественного и своевременного формирования отчетности. А значит- не допустить выход искаженной отчетной информации на уровень внешних пользователей, обезопасить рынок от недобросовестных контрагентов [7].

Искажение бухгалтерской (финансовой) отчетности является серьезной проблемой, которая влечет за собой риски для инвесторов, кредиторов, заемщиков и других пользователей отчетности. На современном этапе развития бухгалтерского учета искажения данных отчетности в интересах определенных лиц могут оставаться незамеченными в связи с несовершенством методологии бухгалтерского учета, противоречиями в законодательстве. Выявление искажений в бухгалтерской (финансовой) отчетности является актуальной задачей, которую следует рассматривать не только для выявления фальсификации бухгалтерской (финансовой) отчетности, но и для создания правового механизма, препятствующего фальсификации.

Литература:

1. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 N 402-ФЗ (последняя редакция) [Электронный ресурс]. Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/
2. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 N 307-ФЗ (последняя редакция) [Электронный ресурс]. Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_83311/ (дата обращения 27.04.2018)
3. Приказ Минфина РФ от 06.07.1999 N 43н (ред. от 08.11.2010, с изм. от 29.01.2018) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99)» [Электронный ресурс]. Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_18609/d914c3b6e6a1058fbfa77f7a66a2f8d92ea09cf/
4. Зарипова Н. Д. Достоверность и мошенничество в финансовой отчетности // Молодой ученый.- 2016. - №26. - С. 293-295. - URL <https://moluch.ru/archive/130/35447/> (дата обращения: 27.04.2018).
5. Костенко О.И. Кеворкова Ж.А. Признаки фальсификации финансовой отчетности// Развитие экономики и менеджмента в современном мире/Сборник научных трудов по итогам

СЕКЦИЯ 4.

АКТУАЛЬНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ МОДЕРНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

*Чацкис Ефим Давидович,
к.э.н., профессор кафедры бухгалтерского учета,
Бирюкова Алена Васильевна, магистрант
ГО ВПО «Донецкий национальный университет экономики
и торговли имени Михаила Туган-Барановского»,
г.Донецк, ДНР*

РАСЧЕТЫ С ПОКУПАТЕЛЯМИ КАК ОБЪЕКТ УЧЕТА

Все фазы воспроизводственного цикла осуществляются в рамках определенных экономических отношений. Люди, осуществляя процесс производства, вступают не только в определенные отношения с природой. Поскольку производство носит общественный характер, люди, независимо от их воли и сознания, вступают и в определенные экономические отношения друг с другом. Эти отношения не сводятся только к разделению труда и системной организации факторов производства. Они связаны и с общественной формой участия в производственном процессе, и с характером распределения результатов труда. Таким образом, экономические отношения - это отношения, возникающие между людьми по поводу производства, распределения, обмена и потребления, материальных благ. Эти отношения всегда выступают в конкретно исторической форме и обладают относительной устойчивостью, то есть сохраняют свои характерные черты в течение десятилетий и столетий [1].

Экономические расчетные отношения возникают между непосредственными участниками производственного процесса - работниками и предпринимателями, между самими предпринимателями, между работниками, между государством и предпринимателями, между государством и населением страны. Таким образом, все перечисленные выше контрагенты являются субъектами экономических отношений.

Экономическая сущность расчетов состоит в перераспределении денежных ресурсов между участниками предпринимательских и иных отношений. В расчетах реализуется основная полезная социальная функция денег - они выступают как средство платежа. Правильная организация расчетных операций способствует укреплению договорной и расчетной дисциплины, выполнению обязательств по поставкам продукции в заданном ассортименте и качестве, повышению ответственности за соблюдение платежной дисциплины, сокращению дебиторской и кредиторской

задолженности, ускорению оборачиваемости оборотных средств и, следовательно, улучшению финансового состояния предприятия [2].

Расчетные отношения включают следующие элементы:

- участники расчетов - поставщик и грузополучатель, плательщик и получатель средств;

- объект расчетной сделки (операции) - товарно-материальные ценности, оказанные услуги, выполненные работы, ценные бумаги, финансовые требования и обязательства, а также денежные (валютные) средства;

- органы, осуществляющие платежи, - банковская система (коммерческие банки и расчетно-кассовые центры, а также клиринговые учреждения);

Расчетные операции являются непременным условием предпринимательской деятельности и могут осуществляться как безналичным способом, так и наличными деньгами. Организация денежных расчетов с использованием безналичных денег гораздо предпочтительнее платежей наличными деньгами, поскольку достигается значительная экономия на издержках обращения. Широкому применению безналичных расчетов способствует разветвленная сеть банков, а также заинтересованность государства в их развитии [3].

Покупатели и заказчики - это организации, которые приобретают товарно-материальные ценности, заказывают выполнение работ и оказание услуг. Хозяйственные связи, возникающие у организации с покупателями и заказчиками, являются необходимым условием ее деятельности, так как они обеспечивают бесперебойную работу предприятия. От состояния расчетов с покупателями, во многом зависит платежеспособность предприятия, его финансовое состояние. Платежи, осуществляемые несвоевременно, не полностью, приводят к возникновению штрафов, пеней за несвоевременное перечисление денежных средств в уплату своей задолженности. Это ухудшает не только финансовое состояние предприятия, также ухудшаются взаимоотношения с другими предприятиями.

Расчеты с покупателями ведутся с последующей или предварительной оплатой договорных обязательств в соответствии с условиями заключенных договоров. Порядок учета расчетов с покупателями и заказчиками зависит от выбранного метода учета реализации продукции. Расчеты с покупателями являются составной частью расчетов с дебиторами и кредиторами [4].

Значение учета расчетов с покупателями (дебиторами) и поставщиками (кредиторами) состоит в оформлении бухгалтерскими документами хозяйственных связей и, связанных с ними, возникающих денежных расчетов с поставщиками и покупателями.

Четкая организация расчетов между поставщиками и покупателями оказывает непосредственное влияние на ускорение оборачиваемости и своевременного поступления денежных средств. Таким образом, задачами учета расчетов с покупателями и поставщиками являются:

1) обеспечение своевременного и правильного движения денежных средств на предприятии;

- 2) контроль за использованием денежных средств по назначению;
- 3) проведение оперативного, повседневного контроля за сохранностью наличных денежных средств и ценных бумаг в кассе;
- 4) обеспечение своевременного и правильного произведения расчетов с покупателями и заказчиками;
- 5) контроль за соблюдением форм расчетов установленных в договорах с покупателями и поставщиками;
- 6) своевременная выверка расчетов с дебиторами и кредиторами для исключения просроченной задолженности;
- 7) контроль за авансовыми платежами [5].

Расчетно-платежные отношения регулируются законами, указами Президента, банковскими инструкциями и правилами, другими нормативными актами. Необходимым условием нормальной работы является рациональная организация расчетов, отвечающая интересам, как получателя, так и плательщика. Она способствует укреплению финансового состояния, повышения платежеспособности на основе использования собственных средств и кредита, обеспечивает своевременное исполнение обязательств перед финансово-кредитной системой.

Каждая форма расчетов имеет свои достоинства и недостатки. Выбор той или иной формы имеет значительное влияние на скорость документооборота, оборачиваемость оборотных средств, а значит, и сумму периодически возникающей дебиторской задолженности.

При взаимных расчетах организации с покупателем и заказчиком имеют место следующие наиболее часто встречающиеся формы расчетов: акцептная, аккредитивная и расчетными чеками. Под формой расчетов понимают порядок отпуска продукции (товаров), выполнения работ или оказания услуг и расчета за них, а также документооборот между поставщиками продукции (подрядчиками) и покупателями (заказчиками) [5].

Платежное требование - платежная инструкция, содержащая требование получателя денежных средств к плательщику об уплате определенной суммы денежных средств через банк. При проведении расчетов посредством платежных требований используют акцептную или безакцептную форму расчетов.

Суть аккредитивной формы расчета заключается в том, что оплата предшествует передаче продукции-выполнению работ, оказанию услуг. При такой форме оплата может производиться платежными поручениями в виде предоплаты или посредством заявлений на аккредитив.

Могут открываться следующие виды аккредитивов: покрытые (депонированные) или непокрытые (гарантированные); отзывные или безотзывные.

При реализации продукции покупателям может быть использована форма расчета с помощью чека из чековой книжки.

Расчетный чек - это именной расчетно-денежный документ, составленный на специальном бланке, содержащий письменное поручение чекодателя банку

о перечислении с его счета определенной суммы на счет получателя-чекодержателя.

Взаимоотношения между поставщиком и покупателем оформляются договором. Договор поставки наряду с договорами купли-продажи представляет собой отдельный вид договора купли-продажи. Поэтому определение понятия "договор купли-продажи" как договора, по которому одна сторона (продавец) обязуется передать товар в собственность другой стороне (покупателю), а покупатель обязуется принять этот товар и уплатить за него определенную сумму (цену), в общем плане охватывает основные черты и договора поставки. Объектами договорных отношений могут являться: работы, услуги, имущество и права на него, результаты интеллектуальной деятельности и права на них, информация и т.д.

Таким образом, в данной работе мы рассмотрели основные аспекты осуществления расчетов с покупателями.

Литература:

1. Волков, С. В. Финансовый учет [Электронный ресурс] : учеб. пособие / С. В. Волков ; М-во образования и науки РФ, "Волгогр. техн. ун-т" . — Волгоград : ВолгГТУ, 2016. — Локал. компьютер сеть НБ ДонНУЭТ .
2. Овчинникова, И. В. Бухгалтерский финансовый учет [Электронный ресурс] : рекомендовано УМО вузов России по образованию в области финансов, учета и мировой экономики для студентов высш. учебных заведений, обучающихся по направлению подготовки 38.03.01 «Экономика», профиль «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» : учеб. пособие / И. В. Овчинникова, Е. И. Левина ; М-во образования и науки РФ, Федер. гос. бюджетное образоват. учреждение высш. образования «Кузбас. гос. техн. ун-т им. Т. Ф. Горбачева». — Кемерово, 2016 . — Локал. компьютер сеть НБ ДонНУЭТ
3. Бухгалтерский учет в отраслях экономики (продвинутый уровень) [Электронный ресурс] : практикум для студентов направления подготовки 38.04.09 – Государственный аудит, профиль «Учет и аудит», специализация «Бухгалтерский учет и правовое обеспечение бизнеса», оч. и заоч. форм обучения / С. Н. Петренко [и др.] ; , С. Н. Петренко, М-во образования и науки ДНР, ГОВПО "Донец. нац. ун-т экономики и торговли имени Михаила Туган-Барановского", Ин-т учета и финансов, Каф. бух. учета . — Донецк : ДонНУЭТ, 2017 . — Локал. компьютер. сеть НБ ДонНУЭТ.
5. Бородин, В. А. Бухгалтерский учет: учебник для вузов / В. А. Бородин. — 3-е изд. — М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2017. — 528 с. — ISBN 5-238-00675-6. — Текст : электронный // Электронно-библиотечная система IPR BOOKS : [сайт]. — URL: <http://www.iprbookshop.ru/81618.html>

*Чацкис Ефим Давидович,
к.э.н., профессор кафедры бухгалтерского учета,
Бобровников Владимир Владимирович, магистрант
ГО ВПО «Донецкий национальный университет экономики
и торговли имени Михаила Туган-Барановского»,
г.Донецк, ДНР*

ПРОБЛЕМЫ ФОРМИРОВАНИЯ ОТЧЕТНОСТИ О СОБСТВЕННОМ КАПИТАЛЕ

Актуальность темы исследования определена тем, что одним из важнейших объектов учёта по праву считается собственный капитал. Именно этот показатель финансовой отчётности даёт представление о масштабах компании, успешности её развития, а в сопоставлении с другими показателями - о её финансовом положении, в этом заключается актуальность выбранной темы. В современном учёте многие из составляющих элементов собственного капитала - категории сравнительно новые. Уставный капитал по своей природе в условиях рыночных отношений имеет новую сущность, по-разному проявляет себя в организациях различных форм собственности. Добавочный капитал как учётный показатель спорен по своей структуре и не соответствует международным стандартам и практике ведущих стран. Особое значение в условиях рынка приобретает понятие резервного капитала. Неоднозначны подходы к учёту формирования и использования нераспределённой прибыли. Из этого следует, что понимание сущности этих категорий, методика их учёта и отражение информации об их состоянии в финансовой отчётности находятся только на стадии становления.

Многие положения, приведённые в современных источниках, не дают ответа на возникающие вопросы, а высказанные по ним мнения во многом противоречивы. В частности, на практике возникают проблемы, связанные с учётом формирования уставного капитала, изменением его величины и структуры, а также аналитическим учётом нераспределённой прибыли. Ответы на эти вопросы охватывают не все аспекты и не однозначны по трактовке. Проблематичность обусловлена, с одной стороны, сложностью и важностью экономической и учётной категории "собственный капитал" и, с другой стороны, новизной элементов собственного капитала для теории и практики учёта в условиях рынка. Недостаточная разработанность теоретических и практических аспектов учёта собственного капитала в условиях рынка позволяют считать тему работы актуальной и обозначить цели и задачи работы.

Степень изученности проблемы. Вопросам бухгалтерского учёта собственного капитала в современных условиях посвятили свои работы такие отечественные учёные и практики, как Лашун Л.Г., Назарова В. Л., Нурсеитов Э.О., Радостовец В.В., Савицкая Г. В., Толпаков Ж.С. и другие.

Целью работы является исследование учета собственного капитала согласно международным стандартам.

В соответствии с параграфом 68 МСФО (IAS) 1 "Представление финансовой отчетности" в балансе должны присутствовать следующие статьи, относящиеся к собственному капиталу:

- доля меньшинства, представленная в составе собственного капитала;
- выпущенный капитал и резервы, относящиеся к владельцам собственного капитала материнской компании.

В параграфе 4 МСФО (IAS) 27 "Консолидированная и отдельная финансовая отчетность" дано следующее определение понятию "доля меньшинства": доля меньшинства - это часть прибыли или убытка и чистых активов дочерней организации, приходящаяся на долю в капитале, которой материнская организация не владеет прямо или косвенно через дочерние структуры.

Иными словами, "доля меньшинства" - это собственный капитал акционеров дочерней компании, не связанных с материнской компанией.

Крупный акционер - акционер или несколько акционеров, действующих на основании заключенного между ними соглашения, которому (которым в совокупности) принадлежат десять и более процентов голосующих акций акционерного общества.

Миноритарный акционер - акционер, которому принадлежат менее десяти процентов голосующих акций акционерного общества.

Долю меньшинства обычно составляет собственный капитал дочерней компании, принадлежащий миноритарным акционерам. Но не исключено, что среди акционеров, собственный капитал которых образует долю меньшинства, могут быть и крупные акционеры, определяемые по критерию, установленному в Законе об акционерных обществах.

Согласно параграфу 33 МСФО (IAS) 27, доли меньшинства должны представляться в консолидированном балансе в разделе капитала отдельно от акционерного капитала материнской организации. Отдельно должны раскрываться и доли меньшинства в прибыли или убытке группы.

Прибыль или убыток относится на акционерный капитал материнской организации и доли меньшинства. Поскольку и то и другое представляет собой капитал, относимая на доли меньшинства сумма не представляет собой ни доход, ни расход. Убытки, относящиеся к доле меньшинства в консолидированной дочерней организации, могут превышать долю меньшинства в ее капитале. Это превышение и любые последующие убытки, относящиеся к доле меньшинства, распределяются на долю большинства, кроме случая, когда меньшинство несет обязательство и имеет возможность инвестировать дополнительные средства для покрытия убытков. Если впоследствии дочерняя организация показывает прибыль, то такая прибыль распределяется на долю большинства до тех пор, пока не будет компенсирована вся ранее поглощенная долей большинства сумма убытков, относящаяся к доле меньшинства.

Проиллюстрируем порядок расчета доли меньшинства на нижеследующем примере (таблица 1 и 2).

В соответствии с параграфом 22 (с) МСФО (IAS) 27 доля меньшинства определяется как сумма двух составляющих:

1) сумма доли меньшинства на дату первоначального объединения, рассчитанной в соответствии с МСФО (IFRS) 3 "Объединение бизнеса";

2) сумма доли меньшинства, в изменениях капитала начиная с даты объединения.

Таблица 1
Расчет суммы доли меньшинства на дату приобретения (объединения)

Структура чистых активов (капитала) дочерней компании на дату приобретения	Сумма, тыс. руб	Доля акционеров, не связ. с материн. комп., %	Доля меньшинства, тыс. руб
Уставный капитал, в том числе	150000		
- обыкновенные акции	140000	25	35 000
- привилегированные акции	10 000	60	6 000
Резервный капитал	20 000	25	5 000
Нераспределенная прибыль	60 000	25	15 000
Итого	230000		61 000

Таблица 2
Расчет суммы изменения доли меньшинства после даты приобретения (объединения)

Основание изменения доли меньшинства	Вл. на чистую прибыль, тыс. руб	Доля акционеров, не связ. с материн. комп., %	Изм. доли меньшинства, тыс. руб
Чистая прибыль первого отчетного года после даты приобретения акций дочерней компании	20 000	25	-
Дивиденды по привилегир. акциям, нах. в собственности акционеров, не связанных с материнской компанией	(3 600)	-	3 600
Чистая прибыль для распределения между материнской компанией и долей меньшинства	16 400	25	4 100
Исключение	(4 000)	25	(1 000)

внутригрупповых продаж			
Итого	12 400	-	6 700

Таблица 3

Расчет доли меньшинства по состоянию на конец первого отчетного периода (года) после даты приобретения (объединения)

Показатели	Сумма, тыс. руб
Доля меньшинства на дату приобретения (объединения)	61 000
Доля меньшинства после даты приобретения (объединения)	6 700
Итого доля меньшинства	67 700

Таким образом, собственный капитал представляет собой финансовые средства отдельного хозяйствующего субъекта, принадлежащие ему на правах собственности и используемые для формирования определенной части его активов.

Литература:

1. Бухгалтерский учет на сельскохозяйственных предприятиях. Под ред. М.Ф. Огийчука. Издание второе, переработанное и дополненное. – Киев, “Высшее образование”, 2015 г. – С. 521-542.
2. Завгородний В. П..Бухгалтерский учет. 5–е издание, доп. и перераб. Киев « "Издательство А. С. К.", 2017. - С. 525-528, 530-551.
3. Организация бухгалтерского учета. Ф. Ф. Бутинец, О. П. Войналович, И. Л. Томашевская. Учебник, 4– е издание, дополненное, переработанное. Житомир, П. П. “Рута”, 2015 г.-С. 360-363, 370-371.
4. П(с)БУ 5 «Отчет о собственном капитале».
5. Сопко В. В., Завгородний В. П. Организация бухгалтерского учета, экономического контроля и анализа: учебник. – К.: КНЭУ, 2014. – 412 с.

*Петренко Светлана Николаевна,
д.э.н., профессор, зав. кафедрой бухгалтерского учета,
Бондарчук Виктория Викторовна, магистрант
ГО ВПО «Донецкий национальный университет экономики
и торговли имени Михаила Туган-Барановского»,
г.Донецк, ДНР*

ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА КАК ОБЪЕКТ УЧЕТА

Основные средства называют «основными», потому что они составляют техническую базу предприятия. Именно основные средства определяют современный уровень производства и его эффективность. От уровня

обеспеченности предприятия основными средствами зависит выпуск готовой продукции и создания условий для труда и социального развития коллектива.

Основные средства имеют значительный удельный вес в общей сумме активов предприятия, является одним из важнейших объектов финансового учета, что требует контроля за их движением, организации синтетического и аналитического учета, определение износа (амортизации), проведение ремонта, модернизации, обновления устаревших и технически несовершенных объектов. Совокупная стоимость основных средств определяет уровень фондоотдачи, фондоемкости, фондовооруженности и ряд других технико-экономических показателей деятельности предприятия.

Важность основных средств для производственного процесса объясняет значимость контроля за полнотой и правильностью отражения всех операций с ними в учете предприятия. Актуальность темы данной работы объясняется тем, что значительная стоимость и длительный срок службы делает основные средства очень важным объектом учета, а особенности использования предопределяют специальный порядок их учета, а, следовательно, требуют специальной методики. Целью данной работы является исследование особенностей организации учета основных средств и разработка рекомендаций по его совершенствованию.

Для достижения поставленной цели в работе поставлены следующие задачи:

- исследовать экономическую сущность содержание основных фондов;
- исследовать их виды.

В экономической теории под основными средствами понимают средства труда, которые используются в течение длительного времени, при этом сохраняют свою изначальную физическую форму и переносят свою стоимость на вновь созданный продукт частями, в течение нескольких производственных ступеней, по мере физического и морального износа. Средства труда-это то, с помощью чего работник действует на предмет труда с целью получения результата.

П (С) БУ 7 определяет основные средства как материальные активы, которые предприятие удерживает с целью использования их в процессе производства или поставки товаров, предоставления услуг, сдачи в аренду другим лицам или для осуществления административных и социально-культурных функций, ожидаемый срок полезного использования (эксплуатации) которых больше одного года (или операционного цикла, если он длиннее за год)” [21].

Таким образом, для отнесения материального объекта к основным средствам объект:

1) должен быть определен активом, то есть, согласно п. 6 П (С) БУ 7, должна существовать вероятность того, что предприятие получит в будущем экономические выгоды от его использования и стоимость его может быть достоверно определена. Будущая экономическая выгода согласно международных стандартов бухгалтерского учета - это потенциал, который

может способствовать поступлению на предприятие прямо или косвенно, денежных средств или их эквивалентов. Потенциал может быть, то есть частью хозяйственной деятельности предприятия.

Потенциал может приобретать формы конвертируемости в денежные средства или их эквиваленты (то есть возможность передачи или обмена также является будущей экономической выгодой) или возможности уменьшать остаток денежных средств, например, когда альтернативный производственный процесс уменьшает затраты на производство.

Будущие экономические выгоды могут поступать на предприятие следующими путями:

- использоваться отдельно или вместе с другими активами в производстве товаров или предоставлении услуг, предназначенных для реализации предприятием;

- обмен на другие активы, в том числе на денежные средства;

- использование для погашения задолженности

- распределение между собственниками предприятия;

2) должен использоваться для определенной цели:

- производства, поставки товаров, предоставления услуг;

- сдачи в аренду;

- осуществление социально-культурных функций;

3) должен иметь ожидаемый срок использования более 1 года (или операционного цикла, если он больше года).

Не могут быть определены активами, а отсюда, и основными средствами объекты, не пригодные к использованию из-за физического и морального износа.

В экономической литературе часто употребляется термин „основные фонды”. Под основными фондами, понимают материальные ценности, используемые в хозяйственной деятельности плательщика налога в течение периода, превышающего 365 календарных дней с даты ввода в эксплуатацию постоянно уменьшается в связи с физическим или моральным износом.

Для контроля за наличием и движением объектов основных средств их учитывают по соответствующим группам.

Группа основных средств - совокупность однотипных по техническим характеристикам, назначению и условиям использования основных средств.

Для ведения бухгалтерского учета основные средства классифицируются по следующим группам:

- земельные участки;

- капитальные расходы на улучшение земель;

- здания и сооружения;

- машины и оборудование;

- транспортные средства;

- инструменты, приборы и инвентарь;

- рабочий и продуктивный скот;

- многолетние насаждения;

- прочие основные средства.

Основные фонды подлежат распределению по следующим группами:

группа 1 - здания, сооружения, их структурные компоненты и передаточные устройства, в том числе жилые дома и их части;

группа 2 - автомобильный транспорт и узлы к нему; мебель; бытовые электрические, оптические, электромеханические приборы и инструменты, включая электронно-вычислительные машины, другие машины для автоматической обработки информации, информационные системы, телефоны, микрофоны и рации;

группа 3 - любые другие фонды, не включенные в группы 1 и 2.

Кроме того основные средства разделяют: по сфере применения - производственные основные средства сельскохозяйственного назначения, непроизводственные основные средства: по использованию - действующие и недействующие; по вещественному составу - инвентарные и неинвентарные; по принадлежности - собственные и арендованные.

Действующие основные средства участвуют в процессе производства и его обслуживании. На них начисляют амортизацию, тогда как на недействующие, то есть эти, находящиеся в запасе, консервации, не зачисляют амортизацию.

Собственные основные средства принадлежат конкретному предприятию и учитываются на его балансе, а арендованные учитываются за балансом предприятия, поскольку находящиеся во временном пользовании.

Инвентарные основные средства имеют вещественное содержание, их можно измерить и подсчитать в натуре, а неинвентарные - не имеют вещественного содержания и расходами на земельные, водные и лесные угодья, вложений.

Литература:

1. Учетная политика: учебное пособие (в схемах и таблицах) для студентов направления подготовки 38.03.01 «Экономика», профили «Бухгалтерский учет и правовое обеспечение бизнеса» и «Учет и аудит» ОП ВПО «Бакалавриат» очн. и заоч. форм обуч. / Н.В. Рассулова, М-во образования и науки ДНР, ГО ВПО «Донец. нац. ун-т экономики и торговли им. М. Туган-Барановского», каф. бух. учета. – Донецк: ГО ВПО «ДонНУЭТ», 2018. – 195 с.

*Чацкис Ефим Давидович,
к.э.н. профессор кафедры бухгалтерского учета,
Волощук Екатерина Ивановна, магистрант
ГО ВПО «Донецкий национальный университет экономики
и торговли имени Михаила Туган-Барановского»,
г.Донецк, ДНР*

СУЩНОСТЬ ПОНЯТИЯ «ЗАРАБОТНАЯ ПЛАТА» В УСЛОВИЯХ РЫНОЧНОЙ ЭКОНОМИКИ

Взаимоотношения людей настолько сложны и разнообразны, что очень трудно поддаются систематизации. Современное состояние экономики характеризуется спадом производства и углублением кризисных явлений в экономике, снижением жизненного уровня населения, официальной безработицей и расстройством финансовой системы, что требует поиска путей обеспечения высокого уровня благосостояния народа на основе рациональной организации оплаты труда и создания достаточного количества рабочих мест. Достаточно вспомнить о том, что сегодня около 37% работников получают оплату труда на основании законодательства, остальное – в конвертах, что уменьшает размер отчислений налогов с доходов физических лиц в бюджет, оставляет самих рабочих без социальных льгот приводит к другим негативным явлениям потому, что эта часть оплаты труда не имеет отражения в регистрах бухгалтерского учета и отчетности. Все это неразрывно связано с предпринимательской деятельностью субъектов хозяйствования, что в свою очередь требует расходования определенных средств для достижения положительного результата, то есть получения прибыли, поэтому знание сущности оплаты труда очень важно. Ведь, как уже было отмечено выше, успех в достижении определенных целей любого предприятия неразрывно связан с объемом израсходованных средств.

Теоретические вопросы сути оплаты труда поднимали такие известные ученые как Д. Рикардо, У. Бетти, А. Маршал, А. Смит, Ж.Б.Сей, Дж. Кейнс. Относительно бухгалтерского учета оплаты труда и расходов, связанных с ней, посвященные труду В. Д. Баршевича, Ф.Ф. Бутинца, Т. Г. Завиновской, В. В. Кулишова и др. однако окончательного заключения о сущности оплаты труда сделано не было.

В современных условиях оплата труда используется как важнейшее средство стимулирования роста производительности труда, ускорения научно-технического прогресса, улучшения качества продукции, повышения эффективности производства и укрепления дисциплины. Поэтому, считаем, что по нашему мнению следует обратить внимание на такие общие интересы в оплате труда между работодателем и работником: обеспечение прямой и жесткой зависимости оплаты труда от конечных результатов хозяйственной деятельности трудовых коллективов; оптимальное сочетание интересов трудовых коллективов из-за общенародных девизов, угрожавших интересам; устранение любой уравниловки и верхней границы в оплате труда, что дает возможность последовательно осуществлять принцип социальной

справедливости; усиления заинтересованности работников в выполнении работ меньшим количеством работающих; создание преимуществ в оплате труда тем категориям работников, от которых зависит ускорение темпов научно-технического прогресса.

В мировой экономической науке есть много подходов среди ученых-экономистов по определению понятия заработной платы. По концепции В. Пэтти и Д. Рикардо, зарплата является денежным выражением “минимума средств существования”, а за А. Смитом заработная плата включает в себя стоимость жизненных средств человека, чтобы она могла “работать”. Кроме того, В. Петти в XVII в. считал, что зарплата-это цена труда.

Теорию заработной платы разработал К. Маркс, по которой заработная плата является денежным выражением стоимости и цены рабочей силы, то есть рабочий продает не труд, а рабочую силу (способность к труду). В начале XIX века была распространена теория заработной платы, которая основывается на теории “трех факторов” Ж.Б. Сэя.

Заработную плату Н. Туган-Барановский считал долей рабочего класса в общественном продукте, которая зависит от производительности общественного труда и социальной силы рабочего класса, а Е. Бем-Баверк обращал внимание на возможность уступок предпринимателей в части повышения размера заработной платы под угрозой организованных профсоюзами забастовок, но отмечал отток капитала из отраслей с повышенной зарплатой, замену живого труда машинным, что в конечном итоге неизбежно приведет к снижению зарплат.

Необходимость прямого вмешательства в регулирование величины и динамики заработной платы обосновал Дж. М. Кейнс. Чтобы избежать социальных потрясений, он предложил вместо понижения зарплатой путем пересмотра коллективных соглашений использовать постепенное или автоматическое снижение реальной зарплатой в результате роста цен. Кейнс обосновал необходимость политики жесткой денежной заработной платы, а его идеи развиты в трудах Е. Хансена, Л. Клейна, Д. Робинсона, которые предложили разные методы регулирования заработной платы и доходов населения, исходя из признания активной роли государства в распределительных процессах.

В современной экономической теории труд однозначно считается фактором производства, а заработная плата – ценой использования труда работника. Сторонниками этой концепции являются известные американские экономисты П. Самуэльсон и В. Нордгауз [1].

Расходы на оплату труда были и остаются важной экономической категорией, которая характеризует эффективность производительности труда. Существуют различные мнения относительно трактовки заработной платы работников по ее экономической сущности:

Так, Базилевич В. Д. считает, что заработная плата-вознаграждение, исчисленное как правило, в денежном выражении, которое по трудовому договору собственник или уполномоченный им орган выплачивает работнику

за выполненную им работу. Бутынец Ф.Ф. определяет заработную плату как оплата труда наемных работников, которая выражает превращенную форму стоимости и цены рабочей силы. За Гордиенко Д.Д. заработная плата – это вознаграждение, исчисленное, как правило, в денежном выражении, которую по трудовому договору владелец или уполномоченный им орган выплачивает работнику за выполненную им работу. Золотогоров В.Г. отмечает, что заработная плата – совокупность выплат в денежной (валютной) и (или) натуральной форме, полученных работником (начисленных ему) за определенный период времени (день, месяц, год) [2].

Следовательно, по нашему мнению, следует придерживаться определения, приведенного в Законе “Об оплате труда” и под оплатой труда следует понимать любой заработок, исчисленный, как правило, в денежном выражении, которое по трудовому договору собственник или уполномоченный им орган выплачивает работнику за выполненную работу или предоставленные услуги.

Расчеты по оплате труда тесно связаны с затратами на оплату труда, а расходы, в свою очередь, составляют основную долю себестоимости готовой продукции. Поэтому важно четко отличать участок учета расчетов по оплате труда от соответствующих расходов. Снижение расходов на оплату труда приведет к снижению себестоимости. Но это противоречит социализации общества. Поэтому надо искать резервы снижения общего фонда оплаты труда при одновременном увеличении заработной платы каждого работника. Такое задание можно выполнить за счет одновременного повышения работоспособности. Об этом свидетельствует практика расчетов и затрат по оплате труда в зарубежных странах.

Литература:

1. Усов В. В. Организация и оплата труда на предприятиях. – Львов: Львовская политехника”, 2016г. – 345с.
2. Яблуневский Г.Ю. Оплата труда. – К.: Научная мысль, 2008г. - 421с.

*Петренко Светлана Николаевна,
д.э.н., профессор, зав. кафедрой бухгалтерского учета,
Гатицкая Елена Витальевна, магистрант
ГО ВПО «Донецкий национальный университет экономики
и торговли имени Михаила Туган-Барановского»,
г.Донецк, ДНР*

ДЕБИТОРСКАЯ ЗАДОЛЖЕННОСТЬ: ПРОБЛЕМЫ ОПРЕДЕЛЕНИЯ ПОНЯТИЯ

Проблемам развития теории и практики учета дебиторской задолженности посвящены труды многих зарубежных и отечественных

ученых-экономистов. В большинстве научных трудов анализируются отдельные аспекты теории и практики учета дебиторской задолженности предприятий, в частности: сущность дебиторской задолженности; классификация дебиторской задолженности; нормативно-правовое регулирование учетного процесса дебиторской задолженности и тому подобное. Учитывая важность и практическую значимость таких наработок-

можно отметить, что в целом ощущается дефицит глубоких теоретических исследований и практических рекомендаций по решению проблем учета дебиторской задолженности с позиций комплексного исследования. Недостаточными являются наработки по научно-методическому обеспечению

учета дебиторской задолженности. Особое внимание следует обратить на многоперспективность, что обуславливает сложностью и многообразием вопросов, связанных с учетом дебиторской задолженности, повлиявшей на направленность и уровень разработок теоретических и практических аспектов их регулирования. Постоянное расширение кредитного рынка и появление новых форм кредитных отношений в практике предприятий требуют от государства и предприятий пересмотра подходов к процессу учета дебиторской задолженности и повышению его качества.

Целью работы является определение актуальных проблем определения дебиторской задолженности. Следует отметить, что в специальной экономической литературе нет однозначности по определению сущности понятия «дебиторская задолженность».

Особый подход к толкованию дебиторской задолженности наблюдается у зарубежных авторов. Так, *accounts receivable* (англ.) наряду с дебиторской задолженностью имеет следующие варианты перевода: счета дебиторов, счета до получения. Латинское слово *debitum* переводится как долг, обязанность.

Некоторыми авторами дебиторская задолженность рассматривается как средства, изъятые у предприятия или определенный срок находятся у других лиц [1]. На наш взгляд, такая дефиниция не является достаточно корректной и требует дополнения. Так, средства, изъятые у предприятия, не всегда олицетворяют собой дебиторскую задолженность. Такое толкование дебиторской задолженности также считает не корректным М.Д.Билык [2], которая более склонна к определению дебиторской задолженности, что распространено в странах с развитой экономикой. Она ссылается на таких авторов, как Д. Стоун, К. Хитчинг [3]. В общем определении дебиторской задолженности, преобладающей среди зарубежных исследователей, будет иметь такой смысл: дебиторская задолженность-это сумма долгов, принадлежащих предприятию от юридических или физических лиц, возникших в результате хозяйственных взаимоотношений с ними.

Достаточно лаконичное определение дебиторской задолженности в нормативных документах, которыми в своем труде руководствуются практикующие бухгалтеры. Так, согласно П(С)БУ 10 дебиторская задолженность — это сумма задолженности дебиторов предприятию на

определенную дату. А под дебиторами понимаются юридические или физические лица, которые в результате прошлых событий задолжали предприятию определенные суммы денег или других активов [4]. В соответствии со стандартами бухгалтерского учета дебиторская задолженность считается активом. Активы в свою очередь – это ресурсы, контролируемые в результате прошлых событий, использование которых, как ожидается, приведет к получению экономических выгод в будущем. Соответственно тогда и дебиторскую задолженность, которая признается активом можно считать ресурсом, который контролируется предприятием. Однако согласно теории учета доказано, что дебиторская задолженность – это изъятие у предприятия. Итак, вопрос контроля над дебиторской задолженностью со стороны предприятия довольно противоречив. Мы можем наблюдать целый калейдоскоп подходов к пониманию сущности дебиторской задолженности, толкование ее понятия. Определение дебиторской задолженности требует более интегрального и всеобъемлющего характера.

В связи с недостаточной определенностью сущности дебиторской задолженности, по мнению отдельных ученых [1; 2; 3; 5], нормативно закреплена классификация дебиторской задолженности не является исчерпывающей и достаточной для принятия качественных управленческих решений. С этим мнением стоит согласиться.

Проанализируем общепринятый подход к классификации дебиторской задолженности, на котором базируется ее отражение в балансе предприятия. Согласно П(С)БУ 10 «Дебиторская задолженность» [4] с целью составления финансовой отчетности (в первую очередь баланса) дебиторская задолженность классифицируется по следующим признакам:

- связью с нормальным операционным циклом предприятия;
- сроком погашения дебиторской задолженности;
- определением объектов, в отношении которых возникли обязательства;
- своевременностью уплаты должником дебиторской задолженности.

Согласно первым двум признакам выделяется долгосрочная дебиторская задолженность (не возникает в ходе нормального операционного цикла и будет погашена после 12 месяцев с даты баланса) и текущая дебиторская задолженность (возникает в ходе нормального операционного цикла и будет погашена в течение 12 месяцев с даты баланса).

В ДНР такое разделение является обязательным, в отличие от международных стандартов, в соответствии с которыми предприятие самостоятельно принимает решение о необходимости отдельного отражения в отчетности долгосрочной и текущей задолженности. Следует также отметить, что в некоторых странах задолженность в зависимости от срока погашения может разделяться на три группы: текущую, среднесрочную и долгосрочную. В соответствии со стандартом бухгалтерского учета долгосрочна дебиторская задолженность имеет такой объектный состав:

- задолженность за имущество, переданное в финансовую аренду;
- задолженность, обеспеченная долгосрочными векселями;

- другая дебиторская задолженность.

Обратим внимание на то, что в соответствии с нормативными документами, регламентирующие деятельность бухгалтера и ведение бухгалтерского учета, в составе долгосрочной дебиторской задолженности не выделяется отдельно такой важный ее объектный элемент, как задолженность за товары, работы, услуги. И некоторые авторы обращают на это особое внимание [2]. Как свидетельствует практика, сроки погашения дебиторской задолженности за товары, работы, услуги могут выходить за пределы 12 месяцев или операционного цикла предприятия. Итак, с одной стороны (по экономической сущности), считать такую задолженность текущей нельзя, а со второго - согласно нормативно-правовым актами она не может быть отнесена в состав долгосрочной. За объектным признаком следует особо выделить еще один вид дебиторской задолженности – авансы, выданные контрагентам за будущие поставки товаров, работ, услуг. Этот вид дебиторской задолженности также непосредственно связан с основной деятельностью предприятия. Учитывая иностранный опыт некоторыми учеными [1; 2] предлагается при классификации дебиторской задолженности максимально сближать срочную и объектную составляющую дифференциации дебиторской задолженности в балансе. Таким образом, дебиторская задолженность необходимо разделять на следующие виды:

1) долгосрочная дебиторская задолженность (долгосрочная дебиторская задолженность за товары, работы, услуги; долгосрочные векселя получены; другая долгосрочная дебиторская задолженность);

2) краткосрочная дебиторская задолженность (краткосрочная дебиторская задолженность за товары, работы, услуги; краткосрочные векселя получены; другая краткосрочная дебиторская задолженность.)

Литература:

1. Береза С. Л. Дебиторская задолженность: проблемы учетной интерпретации / С. Л. Береза // экономика: проблемы теории и практики. Сборник научных трудов (Днепропетровск: ДНУ). – 2014. – Выпуск 126. – С. 151-156.
2. Билык М. Д. управление дебиторской задолженностью предприятий / М. Д. Билык // Финанси. – 2013. – №12. – С. 24 – 36.
3. Стоун Д. Бухгалтерский учет и финансовый анализ: подготовительный курс / Д. Стоун, К. Хитчинг ; пер. с англ. – М.: Сирин, 2010. – 304 с.

*Петренко Светлана Николаевна,
д.э.н. профессор, зав. кафедрой бухгалтерского учета,
Голик Анна Валерьевна, магистрант
ГО ВПО «Донецкий национальный университет экономики
и торговли имени Михаила Туган-Барановского»,
г.Донецк, ДНР*

ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА РАСЧЕТОВ С ПОСТАВЩИКАМИ

Целью данной работы является исследование актуальных проблем учета расчетов с поставщиками и подрядчиками, определение существующих недостатков и разработка рекомендаций по их устранению. Было исследовано роль и значение расчетов с поставщиками и подрядчиками в бухгалтерском учете. Разработаны рекомендации по совершенствованию учета расчетов с поставщиками и подрядчиками на предприятии. исследованы отличия международных стандартов бухгалтерского учета с национальными положениями (стандартами) бухгалтерского учета. Определено влияние международных стандартов на расчеты с поставщиками и подрядчиками и их отражение в отчетности.

Учет дебиторской и кредиторской задолженности является одним из наиболее сложных и противоречивых вопросов. Особое место в кредиторской задолженности занимают многочисленные расчеты с поставщиками и подрядчиками. Кредиторская задолженность понимает под собой возможность предприятия временно использовать заимствованные ресурсы, но с другой стороны также уменьшает показатели платежеспособности и ликвидности. Особое внимание нужно уделить условиям перехода составления финансовой отчетности по Международным стандартам и влияния этого процесса на учет кредиторской и ее отражение в отчетности.

Теоретические и практические особенности организации учета расчетов с поставщиками и подрядчиками на предприятиях освещены в трудах ученых, в частности, таких как: В. Д. Базилевич, ф.ф. Бутинец, и.А. Бланк, М. Ф. Ван Брэд, Ю. А. Верига, Ю. А. Власюк, Н. И. Дорош, М. С. Пушкарь, В. М. Шарманская, В. Г. Сапожник, и другие. Однако, в условиях трансформации составления финансовой отчетности по международным стандартам возникает насущная потребность в дальнейшем изучении вопросов по данной теме. Выявление нерешенных ранее аспектов проблемы. Учет текущих обязательств начинается с его признания, оценки и фиксации в системе счетов. На сегодня в вопросе признания обязательств П(С)Бу и МСФО согласованы (оценка их может быть достоверно определена и существует вероятность уменьшения экономических выгод вследствие погашения существующей задолженности). Относительно оценки обязательств, существует ряд различий. Наше государство все активнее переходит на международные стандарты, поэтому их согласованность с национальными является первоочередной задачей.

Целью работы является выявление актуальных проблем бухгалтерского учета расчетов с поставщиками и подрядчиками.

Экономическая сущность кредиторской задолженности состоит в том, что это не только часть имущества организации, как правило, средства, но и товарно-материальные ценности, например в обязательствах по товарному кредиту [5, с. 31].

Обязательства предприятия по расчетам с поставщиками и подрядчиками – это краткосрочные обязательства, возникающие при поставке продукции или предоставлении услуг. Данные обязательства должны погашаться согласно договорам купли-продажи товаров, заключаемого с поставщиками или подрядчиками [6, с. 18]. В условиях углубления вхождения нашего государства в мировое экономическое пространство возникает необходимость гармонизации национальных стандартов ведения учета согласно международным. В современных условиях осуществляется адаптация национальной системы учета и отчетности к международным стандартам. Это неразрывно связано с совершенствованием системы бухгалтерского учета, одного из центральных элементов которой является учет обязательств предприятия. Международные стандарты имеют рекомендационный характер и не доминируют над национальными положениями, регулирующими ведение бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности в определенной стране и является неотъемлемой частью национального законодательства о деятельности субъектов хозяйствования.

Национальные П(С)Бу охватывают все действующие МСФО (IAS), но не копируют их. Некоторые национальные стандарты объединяют положения нескольких МСФО (IAS), а в некоторых случаях предусматриваются национальные стандарты, которые не имеют аналогичного международного стандарта. Структура стандарта определяется объемом и содержанием вопросов, которые он рассматривает. Национальные П(С)БУ, так же как и МСФО (IFRS; IAS), состоят из следующих частей:

1. Общие положения,
2. Признание и классификация объекта бухгалтерского учета.
3. Оценка объекта бухгалтерского учета, ее составляющие и порядок определения, указываются принятые методы оценки.
4. Характеристика счета объекта бухгалтерского учета, исходя из общепринятых принципов.
5. Раскрытие информации об объектах бухгалтерского учета в финансовой отчетности.
6. Приложения.

Одним из основных принципиальных отличий П (С) БУ от МСФО (IFRS;IAS) является жесткая регламентация действий бухгалтера. В

бухгалтерском учете применяется единый план счетов, который является обязательным для применения всеми субъектами хозяйственной деятельности. П(С)Бу традиционно ориентируются на запросы регулирующих органов (налоговая служба, Госкомстат и другие), в то время как МСФО (IFRS; IAS) главным образом ориентированы на пользователей, которые имеют действительный или потенциальный финансовый интерес в субъекте

отчетности: акционеров, инвесторов, контрагентов [7, с. 361]. МСФО 1 объясняет процедуры, которых субъект хозяйствования должен придерживаться при применении МСФО впервые в качестве основы для подготовки своего финансового отчета. Дата перехода на МСФО – начало первого периода, за который предприятие представляет полную сравнительную информацию согласно МСФО в своей первой финансовой отчетности по МСФО. При составлении финансовой отчетности впервые с использованием положений МСФО 1 компания должна учитывать ряд обязательных требований. Во-первых, формируя показатели финансовой отчетности, не должны быть использованы положения, содержащиеся в других стандартах. Во-вторых, учитывая, что в МСФО 1 предусматривается девять исключений, которые могут быть реализованы при составлении финансовой отчетности, следует обязательно выполнить три из них, а по шести другим выполнение является добровольным.

Субъект хозяйствования должен подготовить баланс по МСФО на дату перехода на МСФО. Баланс на дату перехода на МСФО является отправной точкой для следующего бухгалтерского учета субъекта хозяйствования в соответствии с МСФО. В процессе подготовки баланса на дату перехода на МСФО субъект хозяйствования, как правило, должен скорректировать суммы, о которых он отчитывался предварительно на ту же дату, используя свои предыдущие общепринятые принципы бухгалтерского учета. Корректировки должны быть сделаны непосредственно в нераспределенной прибыли, или в другой соответствующей категории капитала на дату перехода на МСФО.

Учет текущих обязательств начинается по его признанию, оценке и фиксации в системе счетов. Если в вопросе признания обязательств П(С)БУ и МСФО согласованы (оценка их может быть достоверно определена и существует вероятность уменьшения экономических выгод вследствие погашения существующей задолженности), то относительно оценки обязательств существует ряд различий. Так, по П(С)БУ 11 текущие обязательства отражаются в балансе по сумме погашения. Согласно МСБУ 13 отдельные виды обязательств могут оцениваться с применением предварительных оценок. В МСФО для определения балансовой стоимости используют такие виды оценок как историческая себестоимость, текущая себестоимость, стоимость счета (платежа), нынешняя стоимость, справедливая стоимость [2, с. 100]. Что же касается вопроса списания задолженности с баланса, то и по П(С)БУ, и по МСБУ одинаково определяется момент списания задолженности с баланса: когда оно погашено, аннулировано или срок его действия прошел [2, с. 100].

При осуществлении оплаты по счетам на предприятиях возникают проблемы учета кредиторской задолженности по счетам, потому что оплата может быть полной или частичной. Порядок раскрытия информации об обязательствах в отчетности по П(С)БУ также несколько отличается от МСФО. разница отражения в балансе заключается лишь в различии структуры статей отечественной и международной отчетности.

Литература:

1. Закон «Об ответственности за несвоевременное выполнение денежных обязательств» от 24.12.1993 № 3811-ХІІ [с изменениями и дополнениями] [электронный ресурс] // – режим доступа: <http://zakon.rada.gov.ua/go/1436-17>.
2. Международный стандарт финансовой отчетности 1 «Первое применение Международных стандартов финансовой отчетности» от 01.01.2012 № 929_004 [электронный ресурс] // – режим доступа: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_004.
3. Международный стандарт бухгалтерского учета 1 «Представление финансовых отчетов» от 01.01.2012 № 929_013 [электронный ресурс] //– Режим доступа: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_013.

*Петренко Светлана Николаевна,
д.э.н. профессор, зав. кафедрой бухгалтерского учета,
Губанова Виктория Вячеславовна, магистрант
ГО ВПО «Донецкий национальный университет экономики
и торговли имени Михаила Туган-Барановского»,
г.Донецк, ДНР*

ЗАТРАТЫ НА ПРОИЗВОДСТВО КАК ОБЪЕКТ УЧЕТА

В центре особого внимания администрации любого производственного предприятия были и остаются затраты на производство, поскольку их величина влияет на формирование цены, финансовый результат предприятия, определяя в итоге уровень конкурентоспособности той или иной продукции. С другой стороны, на величину производственных затрат непосредственно влияет уровень используемой техники и технологии. Совершенно очевидно, что предприятие, ставя своей целью увеличения объемов производства, должно стремиться к повышению производительности работы предприятия.

Для того, чтобы лучше понять и разобраться в сущности затрат на производство и себестоимости необходимо обратиться к истории развития учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции.

Расходы (по российские «издержки») производства исследовали еще классики политической экономии, А. Смит ввел понятие абсолютных расходов, Д. Рикардо - автор теории сравнительных издержек. Под термином "издержки" они понимали средние общественные затраты на единицу, то есть то, чего стоила отдельная единица продукции на среднем предприятии или почему составили средние расходы на всех предприятиях, относящихся к отрасли. Издержки производства определялись классиками и как цена производства с учетом рентных платежей.

Согласно марксистской концепции, издержки производства - это то, что стоит товар капиталисту, а именно сумма расходов на приобретение средств производства и рабочей силы (постоянного и переменного капитала). От

специфически капиталистических издержек К. Маркс отличает действительные издержки производства товара (затраты труда), образующие его стоимость. Такое разграничение издержек производства как затраты труда и затраты капитала - один из исходных принципов марксистского анализа процесса капиталистического воспроизводства.

В конце XIX века появляется новый ряд концепций. У маржиналистов (Менгер, Визер) расходы появляются как психологическое явление, основанное на предельной полезности. По их мнению, сумма, уплачиваемая фирмой за факторы производства, определяется предельной полезностью, которой они обладают с точки зрения продавца. Понятие расходов в маржиналистской экономической теории относится к отдельному предприятию, расходы и доходы которого рассматриваются как функции от масштаба производства.

Австралийский теоретик Ф. Визер разработал субъективную теорию издержек альтернативных возможностей, согласно которой действительны издержки производства данного товара уровне наивысшей полезности тех благ, которые общество могло бы получить, если бы по-другому использовало затраченные производственные ресурсы. Перевод на математическую основу взглядов маржиналистов представителями австрийской школы способствовал появлению минимизации затрат.

Институционалистическая теория издержек наиболее ярко представлена в работах Дж.К.Кларка ("Исследование экономики накладных расходов") и Джона А.Гобсона. Первый занимался проблемой накладных (overhead costs), а также подробно исследовал различные типы затрат: индивидуальные и общественные, абсолютные, дополнительные, финансовые, производственные, долгосрочные и краткосрочные. Заслугой Дж.А.Гобсона было то, что он ввел понятие человеческие затраты (human costs), которые измеряются, по его мнению, качеством и характером трудовых усилий, способностями лиц, оказывающих эти усилия, а также с точки зрения разделения труда в обществе.

Неоклассические концепции издержек производства рассматривают их как сумму расходов (постоянных и переменных) на приобретение факторов производства.

Современные взгляды на издержки производства, стоимость и цену формируются практически под влиянием неоклассических идей, согласно которым цена устанавливается на основе действия рыночных сил свободной конкуренции, находящихся под постоянным воздействием деформирующих факторов, в зависимости от которых формируются модели рынков. Каждая теория или концепция расходов предлагала свои понятия и представления о расходах производство. Общим в этих концепциях является то, что расходами считается сумма затрат на приобретение факторов производства, одной из составляющих являются затраты труда (человеческий фактор). Но другие составляющие затрат разные, это обосновано тем, что в процессе развития истории экономики стран, менялись и взгляды на стоимость продукции, а

также на расходы производства. Что касается самого понятия производственные расходы, то история экономических учений свидетельствует, что впервые понятие «расходы производства» начинает более четко формироваться в XVII в. в произведениях И.Петти. Его «Трактат о налогах и сборах» (1662.) Развивает теорию состава издержек производства и формулирует закон стоимости. Позже, в 1766г. реформатор феодализма Жак Тюрго в своих «Размышлениях о создании и распределении богатств» рассматривает вопрос о стоимости, деньги, процесс формирования цен. Эта работа положила начало отражения в учетных системах тех времен таких объектов как расходы, результаты и т.д. и стала основой для размышлений ученых последователей. С развитием рыночной экономики трактовка понятия «издержки производства» приобретало тот или иной оттенок. Так, например, анализ затрат К.Маркса имел социальную нагрузку и отражал особенность капиталистической экономики, где главную производственную функцию выполнял индивидуальный капитал. Концентрация и централизация капитала, совершенствование производственного процесса, которые выдвинули новые требования не только к технологическому процессу, но и к формам и методам организации и управления производством, вызвали необходимость дальнейшего развития экономической теории, в частности, новых подходов к трактовке категории «издержки производства». Таким образом, производственные расходы, проходя все этапы постепенно изменялись, дополнялись, но именно расходы на сырье, материалы, затраты на оплату труда, расходы на обязательные налоги, расходы на амортизацию (износ), которые являются основными и главными в настоящее время остались неизменными в составе производственных расходов.

Литература:

1. Астахов, В. П. Теория бухгалтерского учета / В. П. Астахов. – М. : Эксперт. бюро -М, 2017. – 351 с.
2. Белуха Н.Т. Теория финансово-хозяйственного контроля и аудита: учебник. – Киев : П.П «Влад и Влада», 2010 – 320 с.
3. Богатая И.Н. Стратегический учет собственности предприятия. Серия «50 способов». – Ростов-на-Дону: Феникс, 2018г. – 320с.
4. Бурцев В.В. Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации. - М. : Экзамен, 2016 – 319 с.
5. Бутинец ф. ф. Аудит: учебник. – Житомир : ПП “Рута”, 2012. – 672 с.
6. Бутынец Ф.Ф., Бондарь В.П., Выговская Н.Г., Петренко Н.И. Контроль и ревизия: Учебник для студентов высших учебных заведений специальности «Учет и аудит» / под редакцией проф. Ф.Ф. Бутынца. - 4-е вид., доп и переработка. – Житомир: ПП «Рута», 2016. -560 с.

*Петренко Светлана Николаевна,
д.э.н. профессор, зав. кафедрой бухгалтерского учета,
Емелечкин Илья Павлович, магистрант
ГО ВПО «Донецкий национальный университет экономики
и торговли имени Михаила Туган-Барановского»,
г.Донецк, ДНР*

ОСНОВЫ УЧЕТА ОБЯЗАТЕЛЬСТВ

Обязательства предприятия другим предприятиям и лицам представляют заемный капитал и являются одним из источников формирования активов. Это временно привлеченные средства, которые предприятие использует в своей хозяйственной деятельности и обязуется погасить в установленные сроки.

Обязательства – это задолженность предприятия, возникшая вследствие прошлых событий и погашение которых в будущем, как ожидается, приведет к уменьшению ресурсов предприятия, воплощающих в себе экономические выгоды (П(С)БУ 1).

Методология учета обязательств регламентирована Положением (стандартом) бухгалтерского учета 11 «Обязательства».

Согласно П(С)БУ 11 «Обязательства», в бухгалтерском учете обязательства делятся на текущие и долгосрочные.

Текущие обязательства – обязательства, которые будут погашены в течение операционного цикла предприятия или должны быть погашены в течение двенадцати месяцев, начиная с даты баланса.

Классификация обязательств приведена на рис. 1.

Все обязательства, не являющиеся текущими, называются долгосрочными.

Основанием для возникновения обязательств являются:

а) договоры (кредиторская задолженность перед поставщиками и подрядчиками за полученные от них товары, работы, услуги; задолженность банку за краткосрочные кредиты);

б) уставные требования (обязательство предприятия выплатить объявленные дивиденды, проценты и т.п.);

в) регулярное начисление обязательств работникам по оплате труда, бюджету по налогам и другим платежам, органам страхования и т.п.

Учет долгосрочных обязательств осуществляется на счетах класса 5 «Долгосрочные обязательства». Счета этого класса (50-55) предназначены для обобщения информации о задолженности предприятия перед банками по займам, перед поставщиками по векселям, выданным, перед арендодателями за необоротные активы, полученные на условиях долгосрочной аренды, кредиторами, сроком оплаты более двенадцати месяцев с даты баланса.

Счета класса 5 являются пассивными, имеют сальдо только кредитовое, на основании их данных формируется третий раздел пассива баланса.

Учет текущих обязательств осуществляется на счетах класса 6 «Текущие обязательства».

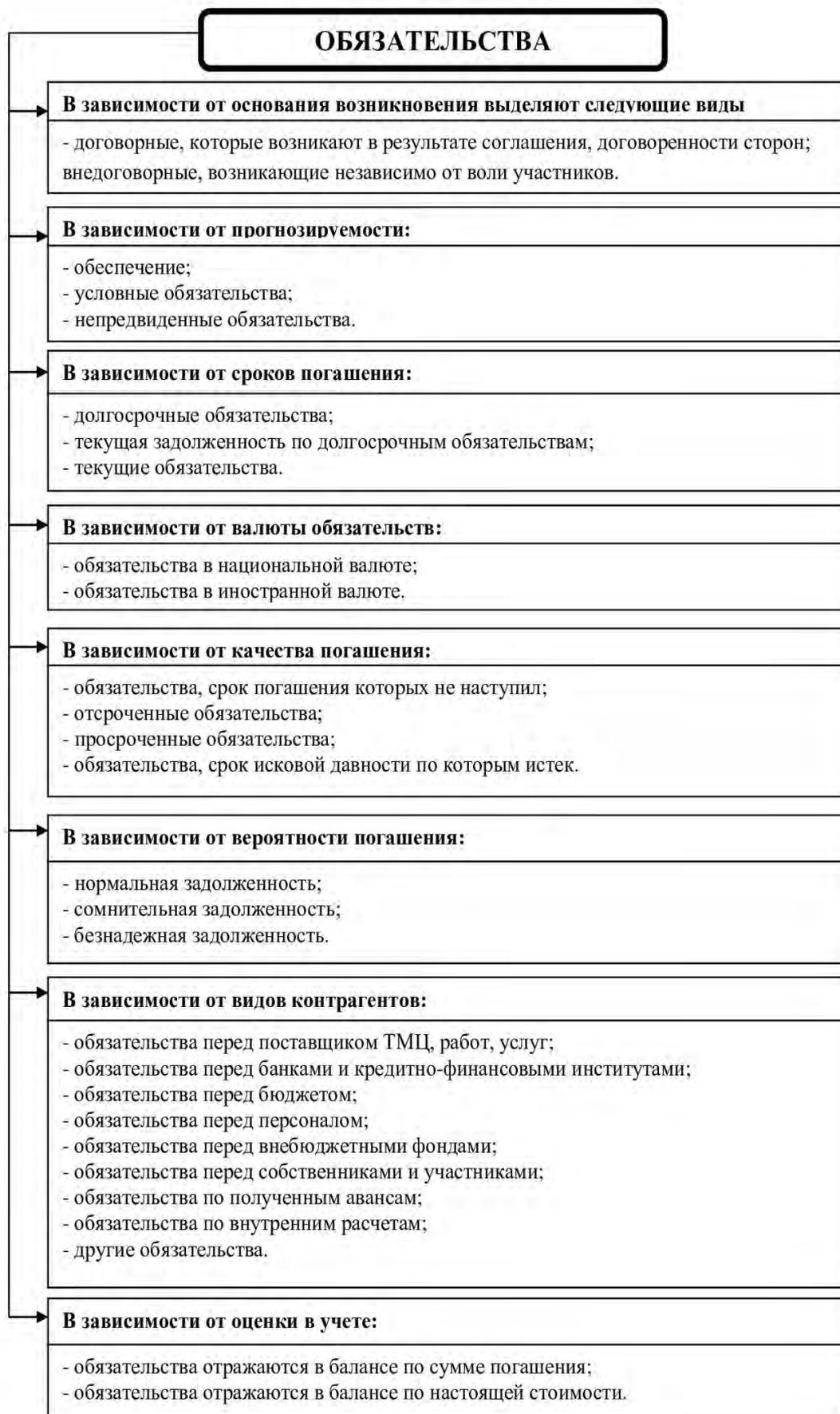


Рис.1. Виды обязательств

К счетам этого класса относятся:

- 60 «Краткосрочные займы»;
- 62 «Краткосрочные векселя выданные»;
- 63 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
- 64 «Расчеты по налогам и платежам»;
- 65 «Расчеты по страхованию»;
- 66 «Расчеты по выплатам работникам»;
- 67 «Расчеты с участниками»;
- 68 «Расчеты по другим операциям».

Счета класса 6 являются пассивными, имеют кредитовое сальдо, на основании их данных формируется четвертый раздел пассива баланса. На отдельных субсчетах синтетических счетов 63, 64, 65, 68 сальдо может быть дебетовым и будет отражаться в активе баланса.

Текущие обязательства, а также долгосрочные нефинансовые обязательства отражаются в балансе по сумме погашения, т.е. в той сумме, которая будет оплачена для погашения той или иной задолженности.

Долгосрочные финансовые обязательства (т.е. те, на которые начисляются проценты) отражаются на дату баланса по их настоящей стоимости.

Настоящая стоимость – это выраженная на текущий момент сумма будущих платежей, которая будет необходима для погашения обязательства. Определение настоящей стоимости зависит от условий и вида обязательства. На каждую отчетную дату текущая стоимость финансовых обязательств будет изменяться с течением времени, изменения рыночных ставок процентов и др. факторов.

Раскрытие информации об обязательствах в финансовой отчетности – один из путей предоставления информации о наличии обязательства в случае, если невозможно отразить ее на счетах пассива, но за установленными требованиями к отчетности она должна быть приведена, особенно это касается непредвиденных обязательств.

В П(С)БУ 11 «Обязательства» определены основные требования по раскрытию информации об имеющихся обязательствах в финансовой отчетности. Соответственно, обязательство признается и отражается в учете, если его оценка может быть достоверно определена и существует вероятность уменьшения экономических выгод в будущем вследствие его погашения.

*Чацкис Ефим Давидович,
к.э.н. профессор кафедры бухгалтерского учета,
Жук Сергей Вадимович, магистрант
ГО ВПО «Донецкий национальный университет экономики
и торговли имени Михаила Туган-Барановского»,
г.Донецк, ДНР*

НЮАНСЫ В ДОКУМЕНТИРОВАНИИ ТОВАРНЫХ ОПЕРАЦИЙ

Наибольший удельный вес в операциях товародвижения занимает поступление товаров от поставщиков и их реализация покупателям.

Все операции по движению материальных ценностей на предприятиях должны оформляться типовыми формами документов, утверждёнными приказом Министерства статистики «Об утверждении типовых форм первичного учёта» №352 от 29.12.1995г.

Товары на предприятиях торговли поступают на основании заключённых договоров. В договорах фиксируются конкретные условия приёмки товаров.

Для оформления поступающих товаров применяются различные документы, составляемые как поставщиками, так и покупателями. Поставщики контролируют товарно-материальные ценности на пути их движения к покупателю, а покупатели – с момента их приёмки до стадии реализации. Контроль за сохранностью товаров обеспечивается соблюдением правил приёмки товаров, правильным документальным оформлением, точным учётом операций, связанных с оприходованием товаров и расчётов по ним.

Все документы, которыми оформляется поступление ценностей можно разделить на три группы:

первая – документы, удостоверяющие количество и качество ценностей. К ним относятся счета фактуры, товарно-транспортные накладные, спецификации, сертификаты, качественные удостоверения и др.

вторая – расчётные документы, а именно платёжные поручения, платёжные требования-поручения, векселя и др.

К третьей группе относятся транспортные документы, а именно грузовые квитанции, железнодорожные накладные и др. Они дают возможность получить грузы, поступившие от иногородних поставщиков.

Документы первой группы являются бланками строгой отчётности, имеют нумерацию. Обязательные реквизиты товарных документов включают: наименование документа, его номер, дата, наименование поставщика, наименование покупателя, наименование товара, количество, цена, сумма по документу. На основании этих документов осуществляется оприходование товара в отчёте материально ответственного лица.

Расчётные документы выписываются поставщиком на основании товарных документов. Расчётные документы может выписывать также и покупатель, производя оплату через учреждение банков (платёжные поручения, чеки, векселя).

К обязательным реквизитам расчётных документов можно отнести: наименования плательщика и получателя денежных средств, их идентификационные коды (коды ОКПО), сумма оплаты цифрами и прописью, реквизиты банка (наименования, код МФО), номера текущих счетов номер, дата, наименование расчётного документа, назначение платежа. Юридическая сила документа подтверждается печатью и подписями ответственных лиц.

Сопроводительные документы ежедневно или в прочие установленные сроки вместе с товарным отчётом или реестром товарных документов поступают в бухгалтерию, где подвергаются тщательной проверке.

К приёмке товаров предъявляются следующие требования:

- своевременность приёмки;
- приёмка осуществляется по количеству и качеству;
- приёмку должны осуществлять лица, знающие потребительские свойства, качество и комплектность товара;
- должна быть обеспечена сохранность товара и тары;
- товар принимает под отчёт материально ответственное лицо, в связи с этим с момента приёмки возникает полная материальная ответственность;
- обязательное подтверждение приёмки товаров материально ответственным лицом в сопроводительных документах.

Порядок приёмки товаров и документальное оформление зависят от места приёмки (на складе поставщика, от транспортных предприятий, на складе покупателя), её характера (по количеству, качеству и комплектности), степени соответствия условиям договора о поставке и сопроводительным документам.

Для приёмки товаров торговые предприятия-получатели выделяют материально-ответственных лиц. Таким лицам выдаётся доверенность типовой формы. Доверенность выдаёт бухгалтерия в одном экземпляре под расписку получателя в журнале учёта выданных доверенностей. Срок действия доверенности не превышает 10 дней. Бланки доверенностей являются бланками строгой отчётности. Выдаются доверенности только тем лицам, с которыми заключён договор о материальной ответственности. Если необходимо выдать доверенность другому лицу, то у него берут расписку (подписку) о материальной ответственности по данному получению товара. Работник, получивший доверенность, должен отчитаться перед бухгалтерией о выполнении поручения или возвратить неиспользованную доверенность. Следует отметить, что в исследуемом предприятии не всегда производятся в книге записи по учёту использованных доверенностей с проставлением номера и даты приходного документа, по которому получен товар. В связи с чем заполнение Книги учёта выданных доверенностей носит формальный характер и противоречит порядку использования доверенностей в хозяйственной деятельности предприятия, что в некоторых случаях (встречная проверка, текущая документальная проверка) вызовет соответствующий интерес со стороны контролирующих органов.

В случае если товар доставляется транспортом поставщика, последний оформляет товарные документы (накладную, ТТН, счёт-фактуру) которые

вместе с товаром и договором передаёт покупателю. При наступлении срока оплаты покупатель оформляет расчетные документы, платёжные поручения и векселя. Если покупателем осуществляется предварительная оплата товара, то её основанием выступает счёт-фактура, выступающий в этом случае как платёжный документ.

При доставке товаров железной дорогой поставщик оформляет железнодорожную накладную специальной формы, которая является сопроводительным документом и выдаётся грузополучателю на станции назначения. От станции отправления грузоотправитель получает квитанцию, которую, вместе с расчётными документами (платёжными требованиями-поручениями, счетами-фактурами) отправляет покупателю. При поступлении товаров станция назначения сообщает покупателю о прибытии груза. Для приёмки грузов торговые предприятия-получатели выделяют экспедиторов, которым выдаётся доверенность, распоряжение на получение груза (в случае необходимости) и грузовая квитанция.

Предъявив транспортной организации, соответствующие документы экспедитор получает железнодорожную накладную на перевозку груза, проверяет правильность заполнения всех её реквизитов и своевременность прибытия груза. Если груз прибыл в контейнере (вагоне), экспедитор проверяет его целостность, правильность закрытия дверей, наличие пломб и оттисков на них, принадлежность их организации, опломбировавшей вагон. Если никаких повреждений не обнаружено экспедитор делает об этом пометку в накладной. При каких либо нарушениях, повреждениях упаковки товара или недостатке по количеству экспедитор требует взвешивания всего груза или проверки содержимого каждого товарного места и составления коммерческого акта, который является основанием для предъявления претензии транспортной организации. Акт составляется в трёх экземплярах. В нём указывают наименование товара, его количество или массу согласно документам поставщика и фактического, а так же размер причиненного ущерба. Акт подписывает начальник станции, представитель получателя и лица, принимавшие участие в проверке груза.

Если недостача не обнаружена, экспедитор расписывается о приёмке товара в дорожной ведомости, а представитель железной дороги подтверждает его сдачу своей подписью в накладной на перевозку груза, по которой производилась приёмка.

В случаях, если товар доставляется автомобильным транспортом, перевозка оформляется товарно-транспортной накладной. Она является бланком строгой отчётности и составляется в четырёх – пяти экземплярах:

- первый экземпляр является основанием для списания ценностей организацией, отпустившей товар;
- второй – сопроводительный документ на перевозку грузов, служит основанием для оприходования товара получателем;
- третий служит для расчётов с автотранспортным предприятием;
- четвёртый прилагается к путевому листу;

- пятый служит пропуском для вывоза груза.

Доставленный груз экспедитор передаёт материально ответственному лицу торгового предприятия. Материально ответственное лицо проверяет факт наличия количества, исправности упаковки, тары, массу товара и сопоставляет их с данными ТТН. При наличии расхождения с документом или повреждением упаковки проверяется содержимое каждого места и составляется акт. Если недостача или другие нарушения не обнаружены, материально ответственное лицо подтверждает приёмку товара росписью в ТТН и штампом предприятия. Один экземпляр ТТН возвращается экспедитору.

Поступление товаров от местных поставщиков, как правило, оформляется или накладными или товарно-транспортными накладными. В отдельных случаях товары могут приобретать подотчётные лица за наличный расчёт. Они оформляются накладными, товарными чеками, актами закупки.

Документальное оформление товара может подтверждаться:

- росписью материально ответственного лица и проставлением штампа предприятия на сопроводительных документах;
- путём составления приёмного акта по утверждённой форме.

Актом оформляется фактическое наличие полученных товаров. Он составляется в двух экземплярах. В акте, по сути, дублируются данные сопроводительных документов. Один экземпляр акта сдается в бухгалтерию вместе с товарным отчётом, а второй остаётся у материально ответственного лица для оперативного складского учёта и контроля.

В случае наличия расхождений, результаты приёмки оформляются актом об установленном расхождении в количестве и качестве при приёмке товарно-материальных ценностей. Акт составляется в двух экземплярах. В нём перечисляется только те товарно-материальные ценности, по которым установлены расхождения. Материальные ценности, по которым расхождений не обнаружено в акте не перечисляется, о чём делается отметка в конце акта. Акты с приложенными сопроводительными документами передаются в бухгалтерию под расписку в товарном отчёте: первый – для учёта движения материальных ценностей, второй – для направления претензионного письма поставщику или транспортной организации, доставившей груз.

На основании актов на приёмку по качеству торговая организация в десятидневный срок с момента их составления должна направить претензию поставщику или транспортной организации. Если в течение месяца поставщик (ответчик) не удовлетворит претензию, исковые материалы направляются в арбитражный суд.

Поступление товаров (сопроводительных) без сопроводительных документов поставщика оформляется приёмным актом, который составляется комиссией в двух экземплярах (первый - направляется поставщику с требованием выслать соответствующие документы, второй используется для оприходования товара).

Расходы предприятия по приобретению товара (транспортно-заготовительные, информационные, маркетинговые, проценты за пользование коммерческим кредитом), которые в соответствии с П(С)БУ 9 «Запасы» включаются в первоначальную стоимость поступивших товаров, оформляются заключением договора с соответствующим кредитором, счётом на погашение задолженности, актом выполненных работ.

Таким образом, документирование является важным участком учетного процесса по учету товаров.

Литература:

1. Бухгалтерский учет: учебник / П.С. Безруких, Н.П. Кондраков, В.Ф. Палий и др.; под ред. П.С. Безруких.- М.: Бух. учет, 2016.
2. Голов С.Ф., Костюченко В.Н. Бухгалтерский учет в соответствии с международными стандартами.- К.: Экаунтинг, 2015 г. (на укр. яз.).
3. Губина И., Назарбаева И., Шаповал О., Заполняем финансовую отчетность. // Бухгалтерия.- № 5.- 2017.
4. Завгородний В.П. Бухгалтерский учет: Учебное пособие.-К.: А.С.К., 2013.

*Чацкис Ефим Давидович,
к.э.н. профессор кафедры бухгалтерского учета,
Заботина Евгения Александровна, магистрант
ГО ВПО «Донецкий национальный университет экономики
и торговли имени Михаила Туган-Барановского»,
г.Донецк, ДНР*

ЭКОНОМИЧЕСКАЯ СУЩНОСТЬ ИНВЕСТИЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Экономическая сущность инвестиционной деятельности (в частности, капитальных инвестиций) и методология ее учетного обеспечения традиционно исследуются учеными. В рамках действующей системы учета возможно формирование учетно-аналитической информации относительно капитальных инвестиций, которая используется при разработке стратегии предприятия. На уровне предприятия основу информационного обеспечения формирования его стратегии составляют, прежде всего, учетные данные. В этом проявляется неразрывная связь бухгалтерского учета с управлением. Так для управления при прочих равных условиях нужно владеть необходимой и достаточной информацией. Эффективность использования информации напрямую зависит от того, какая применяется технология ее получения и обработки. Именно поэтому необходимо исследовать возможности программных продуктов по обеспечению нужд управления капитальными инвестициями на всех этапах: от принятия решения относительно осуществления до внедрения.

Система бухгалтерского учета находится стадии становления. Так, на микроуровне длится адаптация к применению действующих с 2000 года стандартов и разрабатываются и вводятся новые, в частности П(С)БУ 31.

Экономическая деятельность субъектов хозяйствования в значительной мере характеризуется объемами и формами инвестиций, среди которых для промышленного предприятия важным является капитальная. Капитальные вложения (инвестиции) - это затраты на строительные-монтажные работы, приобретение зданий или их частей, оборудования, инструмента, инвентаря, прочие капитальные работы и затраты на проектно-исследовательские, геолого-разведческие и буровые работы, отвод земельных участков и переселение в связи со строительством, на подготовку кадров для строящихся предприятий др. Источником прироста капитала и главным мотивом инвестирования является получаемая прибыль. Получение прибыли является мотивацией инвестиций, но в инвестиционной теории, кроме цели получения прибыли, выделяют еще и инвестиционные цели: приемлемые уровни риска и ликвидность инвестиций, тесно связанные с первичной целью и является вторичным по отношению к ней. Вторичность целей объясняется тем, что фактическая прибыль может отличаться от запланированного вследствие следующих причин: наступления рискованных событий (процессов), не предусмотренных проектом. С другой стороны, инвестиционные цели проекта (доходность, риск, ликвидность) отражают инвестиционные характеристики, поскольку в соответствии с ним инвестор принимает решение о реализации проекта.

Проблемным в современном учете капитальных инвестиций является то, что большинство предприятий по фондовому принципу построения плана счетов не создают фондов экономического развития, не отражают на бухгалтерских счетах аккумулированных средств для капитальных инвестиций. В учете не отражается основной источник финансирования - амортизация, потому что учет амортизационного фонда непредсказуемо действующим планом счетов, а введение забалансового счета 09 «Накопленная амортизация» решает проблему, учитывая то, что большинство предприятий не имеют взвешенной амортизационной политики и не связывают ее с управлением капитальными инвестициями и стратегией развития предприятий.

Проблемным также является то, что предприятия при получении долгосрочных займов, как источника капитальных инвестиций с внедрением П(С)БУ 31 получили право на капитализацию финансовых расходов. Для выяснения проблемных моментов связанных с применением требований П(С)БУ 31 в работе рассмотрены особенности капитализации финансовых расходов, в частности связанных с капитальными инвестициями.

Нынешний альтернативный метод учета финансовых расходов должно стать базовым, и не просто базовым, а единственным, который можно применять. Следовательно, тенденция к сокращению (ликвидации) альтернативных методов и методик в стандартах бухгалтерского учета

подтверждается соответствующими изменениями. Вместе с упрощением учетных Процедур такие шаги могут обеспечить большую унификацию и сопоставимость учетно-отчетной информации предприятий.

Является необходимым преодолеть инертность экономической работы на предприятиях и более активно внедрять современные достижения стратегического управления. Для принятия управленческих решений информационной базой является бухгалтерский учет. Переход от традиционной модели деятельности предприятия, ориентирующегося на план и гарантированный сбыт до экономики, что должно гибко приспосабливаться к условиям рынка, требует создания адекватного обеспечения реализации функций управления. Стратегическое решение определяет общее направление развития предприятия, устойчивость его жизнедеятельности в условиях прогнозируемых событий и непредвиденных и неизвестных на данный момент событий. Учетно-аналитическое обеспечение предприятия является базой принятия стратегических решений и анализа эффективности деятельности предприятия, поэтому количество и полнота данных имеют первостепенное значение. Эффективность осуществления капитальных инвестиций напрямую зависит от обоснованности решений по выбору инвестиционного проекта, а также качества финансового обеспечения его реализации. Реализации капитальных инвестиций должно предшествовать их планирование.

Планирование на предприятии всегда связано с будущим, а модель является представлением ожидаемой реальности. Таким образом, представление возможных будущих стратегий может рассматриваться как моделирование будущего. Развитие моделирования в финансовом менеджменте происходит благодаря созданию моделей, способных все более адекватно описывать реальность. Бурное развитие информационных технологий и вычислительной техники предоставляет специалистам широкие возможности для создания все более эффективных моделей финансового обеспечения стратегии развития.

Необходимость учета влияния множества динамически изменяемых во времени факторов ограничивает применение статических методов, которые могут быть рекомендованы только для проведения предварительных расчетов, с целью ориентировочной оценки эффективности инвестиционных проектов. Более эффективными, и позволяющими рассчитать проект, в котором было бы принято во внимание множество указанных факторов, являются динамические методы, основанные на имитационном моделировании. Имитационные модели управления инвестиционной деятельностью предприятия, построенные с помощью соответствующих компьютерных систем, обеспечивающих генерацию стандартных бухгалтерских процедур и отчетных финансовых документов, как следствие бизнес-операций, реализуемых во времени. Под бизнес-операциями понимаются конкретные действия, осуществляемые предприятием в процессе экономической деятельности, следствием которых являются изменения в объемах и направлениях движения потоков денежных средств. Эти модели отражают реальную деятельность предприятия через

описание денежных потоков (поступлений и выплат) как событий, происходящих в различные периоды времени.

Несмотря на то, что во время расчетов используются такие трудно прогнозируемые факторы, как показатели инфляции, планируемые объемы сбыта и многие другие, для разработки стратегического плана и анализа эффективности инвестиционного проекта применяется сценарный подход. Сценарный подход подразумевает проведение альтернативных расчетов на основе данных, соответствующих различным вариантам развития проекта. Использование Имитационных финансовых моделей в процессе планирования и анализа эффективности деятельности предприятия или инвестиционного проекта, который реализуется, является достаточно сильным средством, позволяющим «проиграть» различные варианты стратегий и принять обоснованное управленческое решение, направленное на достижение целей предприятия.

Литература:

1. Положение (Стандарт) бухгалтерского учета № 12 "Финансовые инвестиции", утвержденное приказом МФУ № 91 от 26.04.2000 г. // – 2000. – № 21.– С. 90-98.
2. Голшов С. Ф. Костюченко В. М. Бухгалтерский учет и финансовая отчетность по международным стандартам. Практическое пособие. – К.: Либра 2014. -880с.

*Секирина Наталья Владимировна,
к.э.н. доцент кафедры бухгалтерского учета,
Зверева Юлия Леонидовны, магистрант
ГО ВПО «Донецкий национальный университет экономики
и торговли имени Михаила Туган-Барановского»,
г.Донецк, ДНР*

ОПЕРАЦИИ С ПРОИЗВОДСТВЕННЫМИ ЗАПАСАМИ КАК ОБЪЕКТ УЧЕТА

Операции по поступлению производственных запасов являются основой функционирования производственного предприятия, т.к. посредством поступления товаров осуществляется пополнение товарно-материальных ценностей, предназначенных к производству с целью получения соответствующей прибыли. Для обеспечения хозяйственной деятельности предприятия должны быть обеспечены предметами труда. Они представляют собой готовые природные или предварительно обработанные материальные ценности, в процессе обработки которых или с их помощью создается новая продукция, выполняются работы (услуги). Их важнейшей особенностью является полное потребление (кроме МБП) в каждом производственном цикле.

В бухгалтерском балансе, утвержденном П(С)БУ 2 запасы показываются по одноименной статье во втором разделе актива с расшифровкой по видам.

Методологические принципы формирования в бухгалтерском учете информации о запасах и ее раскрытии в финансовой отчетности определены Положением (стандартом) бухгалтерского учета 9 «Запасы» (в дальнейшем П(С)БУ 9, утвержденным приказом МФУ от 20.10.99г. № 246, с изменениями утвержденными приказом МФУ от 14.06.2000г. № 131.

В соответствии с П(С)ПБ 9 запасы – это активы, которые:

- ✓ содержатся для дальнейшей продажи при условии ведения обычной хозяйственной деятельности;
- ✓ находятся в процессе производства с целью дальнейшей продажи продукта производства;
- ✓ содержатся для потребления при производстве продукции, выполнении работ и предоставлении услуг, а также управлении предприятием.

Запасы признаются активами предприятия при соблюдении двух неперенных условий (ст. 10 П(С)БУ 2):

- ожидается получение в будущем экономических выгод, связанных с их использованием;
- их оценка может быть достоверно определена.

Согласно П(С)БУ 9 в состав запасов включены:

1. сырье, основные и вспомогательные материалы, комплектующие изделия и другие материальные ценности, предназначенные для производства продукции, выполнения работ, предоставления услуг, обслуживания производства и административных нужд;

2. незавершенное производство в виде незаконченных обработкой и сборкой деталей, узлов, изделий и незаконченных технологических процессов. На предприятиях, которые выполняют работы и предоставляют услуги, незавершенное производство состоит из затрат на выполнение незаконченных работ (услуг), по которым предприятие еще не признало доход;

3. готовая продукция, изготовленная на предприятии, предназначенная для продажи и отвечающая техническим и качественным характеристикам, предусмотренным договором или иным нормативно-правовым документом;

4. товары в виде материальных ценностей, которые приобретены (получены) предприятием с целью дальнейшей продажи;

5. малоценные и быстроизнашивающиеся предметы, которые используются не более одного года или нормального операционного цикла, если он больше одного года;

6. молодняк животных и животные на откорме, продукция сельского и лесного хозяйства, если они оцениваются в соответствии с П(С)БУ 9 «Запасы».

Запасы, включенные в первую группу, очень разнообразны. Поэтому для организации их учета они классифицируются по своему назначению в хозяйственной деятельности на следующие подгруппы:

1) Сырье и материалы – составляют основу изготавливаемой продукции, придают ей определенные свойства или содействуют осуществлению процесса производства. По своей роли в процессе производства материалы делятся на основные и вспомогательные. Основные – формируют будущую продукцию и входят в ее состав. Вспомогательные, в свою очередь, можно разделить на три подгруппы:

- к первой относятся вспомогательные материалы, которые в процессе изготовления продукции присоединяются к основным, придавая ей определенные качества (флюсы в металлургии, краски в производстве тканей и т.д.);

- ко второй относятся те, которые обеспечивают нормальный ход процесса производства (топливо, тара и т.д.)

- к третьей относятся такие вспомогательные материалы, которые используются при эксплуатации оборудования (смазочные материалы и т.д.)

2) Полуфабрикаты – представляют собой обработанные до определенной стадии производства сырье и материалы и предназначены для дальнейшей обработки.

3) Топливо – может использоваться для технологических, энергетических и хозяйственных нужд;

4) Тара и тарные материалы – предназначены для упаковки продукции с целью сохранения ее качества;

5) Запасные части – используются как комплектующие узлы при сборке продукции или для замены изношенных при обслуживании машин и оборудования.

Целью бухгалтерского учета запасов является своевременное получение информации об их наличии, движении, состоянии и эффективности использования. Ее достижение возможно только при правильной организации бухгалтерского учета запасов. Рассмотрению этих вопросов и будут посвящены следующие статьи.

*Петренко Светлана Николаевна,
д.э.н. профессор, зав. кафедрой бухгалтерского учета,
Костюк Елена Станиславовна, магистрант
ГО ВПО «Донецкий национальный университет экономики
и торговли имени Михаила Туган-Барановского»,
г.Донецк, ДНР*

РАСХОДЫ БЮДЖЕТНОЙ ОРГАНИЗАЦИИ КАК ОБЪЕКТ УЧЕТА

Расходы бюджетных учреждений, которые они совершают в процессе предоставления нематериальных услуг, по экономическому содержанию отличающихся от расходов хозрасчетных предприятий и организаций.

Под расходами понимают государственные платежи, которые не подлежат возврату (то есть не создают и не компенсируют финансовые требования). Расходы могут быть возмездными, то есть такими, которые обмениваются на товар или услугу, или неоплатными.

Расходы – это суммы средств, израсходованных бюджетными учреждениями в процессе хозяйственной деятельности в пределах сумм, установленных сметой. Основным нормативным документом, определяющим состав и структуру расходов бюджетных учреждений, кроме Бюджетного кодекса, является приказ Министерства финансов «О бюджетной классификации и ее внедрении». Расходы имеют достаточно сложную структуру, а потому представлены в виде классификации.

Классификация расходов многоуровневая и представляет собой разграничение расходов по экономическим признакам. То есть классификационным признаком выступают единые экономические категории.

Особенностью классификации является четкое разграничение расходов по экономическим признакам с детальным распределением средств по их предметным признакам. Такое распределение дает возможность выделить защищенные статьи бюджета и обеспечивает единый подход ко всем получателям с точки зрения исполнения бюджета.

В свою очередь, расходы бюджета классифицируются по:

- * функциональным признаком;
- * ведомственным признаком;
- * программным признаком;
- * экономическим признаком

В зависимости от источников покрытия расходы подразделяются на:

- расходы общего фонда;
- расходы специального фонда.

В зависимости от этапа движения бюджетных средств расходы делятся на:

- кассовые;
- фактические.

Кроме выполнения основных своих функций отдельные бюджетные учреждения осуществляют производственную деятельность, производят продукцию, выполняют научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, а также оказывающие услуги. Перечисленные виды деятельности находят отражение в учете по направлению - учету расходов.

Затраты на производство или расходы связанные с оказание услуг организуют по экономическим элементам затрат, а учет и калькуляция себестоимости отдельных видов продукции, работ и услуг – по статьям затрат. Такой вид классификации определяется экономическим содержанием затрат, и имеет такие основные элементы: материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, износ основных фондов.

Экономическая классификация расходов, в отличие от других, имеет непосредственное применение в рамках системы бухгалтерского учета,

поскольку именно в отношении ее кодов осуществляется планирование и учет расходов бюджетных учреждений. В рамках указанной классификации, с учетом последних изменений в законодательстве, Приказ Министерства финансов от 14.01.2011 № 11 «О бюджетной классификации», выделены следующие основные направления расходов:

- текущие;
- капитальные;
- нераспределенные расходы;
- кредитование с вычетом погашения.

В рамках каждого из перечисленных направлений отделяются коды экономической классификации расходов (КЭКР).

Подробная характеристика каждого из кодов на основе четырех уровней позволяет полностью идентифицировать расходы бюджетных учреждений.

Во время практической деятельности каждого учреждения следует отделять общие и специфические коды экономической классификации расходов. Общие коды экономических расходов характеризуют хозяйственные процессы присущие большинству бюджетных учреждений, такие как: заработная плата, начисления на заработную плату, приобретение предметов, материалов, оборудования, оплата коммунальных услуг, расходы на командировки. Под специфическими следует понимать денежное содержание военнослужащих, медикаменты и перевязочные материалы, продукты питания, стипендии.

Таким образом, основополагающим принципом классификации расходов бюджетных учреждений в системе бухгалтерского учета является классификация на основе кодов экономической классификации расходов. Такая классификация расходов обеспечивает ведение бухгалтерского учета расходов согласно сметы учреждения и обеспечивает контроль за эффективным расходованием ресурсов.

Расходы субъектов государственного сектора классифицируются в бухгалтерском учете по следующим группам: расходы по обменным операциям, расходы по необменным операциям.

Обменная операция распорядителя бюджетных средств – это хозяйственная операция по продаже/приобретению учреждением основных средств, нематериальных активов, запасов, признанных таковыми в соответствии с НП(С)БО 121, 122, 123, предоставления/оплаты услуг и работ, проведение платежей, в том числе налоговых (за исключением НДС), связанных с выполнением учреждением принадлежащих ей функций, в обмен на денежные средства в виде бюджетных ассигнований и поступлений от оказания платных услуг или в обмен на погашение обязательств.

Расходы по обменным операциям включают следующие элементы затрат:

1. оплата труда (заработная плата, денежное обеспечение военнослужащих);
2. отчисления на социальные мероприятия;

3. материальные расходы (использование предметов, материалов, оборудования, инвентаря, медикаментов и перевязочных материалов, продуктов питания и т. д);

4. амортизация;

5. финансовые расходы (расходы субъекта государственного сектора, связанные с заимствованиями согласно законодательству: проценты за пользование кредитами, премия, дисконт по ценным бумагам, расходы на обслуживание долга и т. д);

6. другие расходы по обменным операциям (курсовые разницы, расходы, связанные с реализацией активов, уценка активов, потери от уменьшения полезности активов и тому подобное).

Расходы по необменным операциям включают следующие элементы затрат:

1. трансферты (субсидии, гранты, социальные выплаты и т. п);

2. другие расходы по необменным операциям (расходы, связанные с передачей активов, передают субъекты государственного сектора субъектам хозяйствования, физическим лицам и другим субъектам государственного сектора для выполнения целевых мероприятий, невозврат депозитов и тому подобное).

Таким образом, как видно из исследования расходы бюджетного учреждения существенно отличаются от расходов иных субъектов хозяйствования.

*Секирина Наталья Владимировна,
к.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета,
Кущева Юлия Олеговна, магистрант
ГО ВПО «Донецкий национальный университет экономики
и торговли имени Михаила Туган-Барановского»,
г.Донецк, ДНР*

КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ КАК ЭЛЕМЕНТ МЕТОДА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Основой оценки средств предприятий и хозяйственных процессов является фактическая себестоимость. Для определения ее величины используют калькуляцию.

Калькуляция – это способ стоимостного измерения процессов приобретения материальных ценностей, производства продукции, их реализации, а также отдельных этапов процесса расширенного воспроизводства.

Чаще всего калькуляцию понимают как способ исчисления себестоимости продукции (работ, услуг) на основании данных о расходах на ее производство и количество произведенной продукции. А себестоимость -

это сумма затрат, связанных с производством единицы продукции (работ и услуг).

Виды себестоимости продукции:

1) в зависимости от исходных данных:

- а) плановая (расчетная, прогнозируемая, нормативная) себестоимость;
- б) фактическая (отчетная)

2) по составу затрат:

- а) производственная - формируется в процессе производства;
- б) полная - формируется в процессе реализации и состоит из производственной себестоимости, нераспределенных общепроизводственных расходов, сверхнормативных производственных расходов, расходов на управление и сбыт продукции.

Основными элементами затрат, включаемых в производственную себестоимость являются:

- материальные расходы;
- расходы на оплату труда и отчисления на социальные мероприятия;
- амортизация необоротных активов;
- другие прямые расходы;
- распределенные общепроизводственные расходы.

Конкретный состав затрат, включаемых в себестоимость, регламентируется Положением (стандартом) бухгалтерского учета 16 «Расходы» и соответствующими Методическими рекомендациями по формированию себестоимости.

Например, предприятием начат процесс производства шкафов-купе. В течение месяца производство было завершено полностью. По данным документов, известно, что материальные затраты составили 10 000 у.е., расходы на оплату труда и отчисления на социальные мероприятия – 5 000 у.е., общепроизводственные расходы, относящиеся к производству – 15 000 у.е. Таким образом, общая сумма затрат на производство шкафов-купе составила 30 000 у.е.

Все виды себестоимости определяются с помощью калькуляции как способа группировки затрат по элементам, видам, периодам.

Калькуляционные расчеты по определению себестоимости в разрезе установленных статей, оформленные в виде документа, и имеют название калькуляции. Сам процесс осуществления, проведение этих расчетов называется калькулирование.

Таким образом, под калькулированием следует понимать способ группировки расходов и определения себестоимости произведенной продукции, выполненных работ и оказанных услуг. Поэтому калькулирование представляет собой процесс оценки результатов такого хозяйственного процесса, как производство.

Объектами калькулирования себестоимости производства продукции являются издержки производства, которые сгруппированы по определенным признакам для формирования показателей себестоимости.

Калькуляция является элементом бухгалтерского учета. Она тесно связана со счетами, поскольку с их помощью обеспечивается необходимая информация для

определения себестоимости. На таких счетах данные отражают в соответствии с установленными требованиями относительно калькуляционных расчетов. Поэтому эти счета при их классификации называют калькуляционными.

Выделяют несколько классификационных видов калькуляций по разным признакам:

- по назначению и времени составления - предварительные (проектные, плановые, сметные) и исполнительные (отчетные, нормативно-отчетные);
- по охвату затрат или месту осуществления - отраслевые, полные производственные, внутрихозяйственные, переменные расходы, технологические;
- по характеру производства - массовые (периодические), индивидуальные, промежуточные;
- по свойствам калькуляционного объекта - общие, параметрические;
- по характеру исходных данных - технические, плановые, нормативные, фактические;
- по методу калькулирования - позаказные, попроцессный.

Различные виды калькуляций составляются и используются в зависимости от системы, принятой на предприятии, а также потребностей действующей системы управления. Более подробно виды калькуляций по различным признакам будут рассмотрены в теме «Учет затрат на производство, выпуска и реализации готовой продукции».

Второй составляющей процесса калькулирования является калькуляционный учет - система аналитического учета затрат на производство в интересах достоверного и точного калькулирования, основной целью которого является полное отделение прямых затрат по объектам калькулирования и учет косвенных затрат.

Соединение системы калькуляционного учета и калькуляции осуществляется при применении того или иного метода калькулирования. Метод калькулирования – это совокупность способов аналитического учета затрат на производство и приемов вычисления себестоимости калькуляционных объектов.

Методы калькулирования отличаются методикой калькуляционного учета и способами калькуляции. В отечественной литературе чаще всего встречаются простой, позаказный, попроцессный, нормативный методы.

Простой метод используется монопроизводствами (производство электроэнергии, добычи нефти, угля и др.), где все расходы непосредственно относятся на изготовленный продукт. Себестоимость единицы продукции калькулируется путем распределения затрат на количество произведенной продукции.

При позаказном методе объектом калькулирования является отдельный индивидуальный заказ, отдельный контракт или партия продукции. Этот метод применяется в индивидуальном и мелкосерийном производствах. Себестоимость единицы изделия определяется путем деления всех затрат на количество изготовленных на заказ изделий.

Попроцессный (попередельный) метод это совокупность технологических операций, в результате которых получают продукт труда. Используется в

последовательных производствах (когда один технологический процесс следует за другим), где он разделяется на отдельные части - процессы (переделы) и по каждому из них отдельно вычисляются расходы. При этом расходы учитываются по каждому переделу (цеху), передаются с передела в передел (из цеха в цех), и на последнем калькулируется себестоимость произведенной продукции. Применяют на производствах с однородной, массовой продукцией. При применении этого метода учет затрат ведется в разрезе видов или групп продукции по переделам.

Нормативный метод заключается в определении фактической себестоимости производимого продукта как алгебраической суммы расходов по нормам, отклонений от норм, а также изменений норм.

С другой стороны, калькуляция в бухгалтерском учете рассматривается как вариант оценки соответствующих средств и процессов. Стоимостное измерение в бухгалтерском учете в значительной степени базируется на калькуляции. Именно калькуляционные расчеты являются важной базой для сравнения произведенных расходов и полученных результатов. Однако их выполнение возможно лишь при условии применения стоимостной оценки затраченных для выполнения хозяйственной, производственной деятельности ресурсов.

Таким образом, калькуляция является необходимым условием обоснования денежной оценки, а денежная оценка - неотъемлемой составляющей калькуляции, которая, собственно, и обеспечивает выполнение калькуляционных расчетов. Только денежная оценка дает возможность учитывать и обобщать различные затраты ресурсов и услуг. Способы оценки и калькуляции достаточно тесно связаны между собой, поэтому их гармоничное сочетание, согласованность позволяют отразить наличие и движение хозяйственных средств и процессов в денежном выражении.

Итак, фактическую себестоимость продукции, работ и услуг предприятий может определить только после полного завершения отчетного месяца. Именно этим объясняется использование в текущем учете плановой себестоимости для отражения движения готовой продукции.

Для повышения практической значимости калькуляции, обоснованного упрощения техники калькуляционных расчетов важное значение имеет правильное определение объектов калькуляции и калькуляционных единиц.

Под объектом калькуляции следует понимать отдельный вид или группу однородной продукции, определенную работу или вид услуг, по которым рассчитывается себестоимость их производства.

С объектами калькуляции неразрывно связаны и соответствующие калькуляционные единицы, которые являются измерителями данного объекта. В практике калькуляционной работы используют натуральные единицы (метры, штуки, килограммы и др.), условно-натуральные и условные.

Калькулирование себестоимости продукции состоит из целого комплекса работ, выполнение которых и составляет основное содержание калькуляции.

Во-первых, это определение круга затрат, включаемых в себестоимость продукции и четкое разграничение их между производственной и полной

себестоимостью; во-вторых, экономическое обоснование классификации расходов и их группировки для целей определения себестоимости продукции; в-третьих, разработка и обоснование методов стоимостной оценки каждого элемента затрат, разграничения их между полученной продукцией и незавершенным производством, методика распределения косвенных расходов, определение объема продукции, которая калькулируется, ее объектов и калькуляционных единиц, установление периодичности (сроков) калькулирования; и, наконец, определение себестоимости всей полученной продукции и ее единицы, включая составление калькуляционных листов (калькуляций), распределение расходов между сопутствующими видами продукции, а также обоснование оценки побочной продукции.

Конкретное содержание и последовательность указанных этапов (видов) работ в значительной степени зависят от технологии и организации данного производства, и устанавливается отраслевыми положениями.

Снижение себестоимости продукции - важное условие повышения эффективности производства. Поэтому правильное нормирование расходов, применение прогрессивных норм и нормативов, контроль за соблюдением действующих норм, совершенствование методов калькуляции являются важными факторами управления себестоимостью.

*Секирина Наталья Владимировна,
к.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета,
Михайленко Ирины Владимировны, магистрант
ГО ВПО «Донецкий национальный университет экономики
и торговли имени Михаила Туган-Барановского»,
г.Донецк, ДНР*

РАСХОДЫ ПРЕДПРИЯТИЯ В СИСТЕМЕ УЧЕТА

Расходы любого предприятия всегда были одним из важнейших объектов учета. От того, насколько точно и своевременно они отражаются в бухгалтерском учете, зависит точность и достоверность финансовых результатов предприятия. Учет расходов обеспечивает потребности формирования стоимостных параметров хозяйства, удовлетворяет не только экономические, но и технические аспекты управления.

Для улучшения результатов своей деятельности каждому предприятию необходимо систематически, своевременно и достоверно вести учет расходов с целью постоянного и систематического снижения себестоимости услуг сферы обращения, увеличения рентабельности производства, выявления и использования внутрихозяйственных резервов, предупреждения перерасходов и злоупотреблений. Четкое построение учета расходов при совершенствовании управления и организации производства увеличивает его роль как основного способа контроля за режимом экономии и коммерческой деятельностью предприятия.

Учет расходов - это процесс отражения использования тех или иных расходов и результатов прошлой, настоящей и будущей деятельности соответствующей модели управления, ориентированной на выполнение основной цели предприятия.

Объект учета (отнесения) расходов – вид деятельности, продукт, производственное подразделение или задача, поставленная для решения руководством, на которую относят расходы.

Характеристика конкретного объекта учета расходов определяет метод оценки данных расходов и виды систем учета на производство.

Различные события, операции, которые происходят в процессе хозяйственной деятельности предприятия, влияют на изменения в составе и структуре расходов. Их еще называют факторами расходов (объем производства, основная зарплата, количество продавцов и т.д.).

Характер реагирования расходов на различные изменения в деятельности предприятия называется поведением расходов. Для описания поведения расходов используются переменные и постоянные расходы, а также полупеременные и полупостоянные. Основным фактором расходов считается объем произведенной (реализованной) продукции, товаров, услуг.

Между расходами и факторами их определяющими существует взаимосвязь. Так общие (совокупные) постоянные расходы не изменяются при изменении объема производства, следовательно, уменьшаются расходы на единицу продукции. Это можно отразить графически (рис.1 и рис.2):



Рис. 1.Совокупные постоянные расходы



Рис. 2. Постоянные расходы на единицу продукции

Переменные расходы изменяются прямо пропорционально изменению объема деятельности и постоянны в расчете на единицу продукции (рис.3 и рис.4).



Рис. 3. Переменные расходы на единицу продукции



Рис. 4. Совокупные переменные расходы

Однако, например, при закупке большой партии товаров предприятие получает скидку. Следовательно, расходы на единицу уменьшаются при увеличении объема закупок. Однако, такое изменение возникает только при пересечении определенного «порога» в росте объемов закупок и после его пересечения поведение переменных затрат не изменяется – просто мы имеем иной их уровень на единицу.

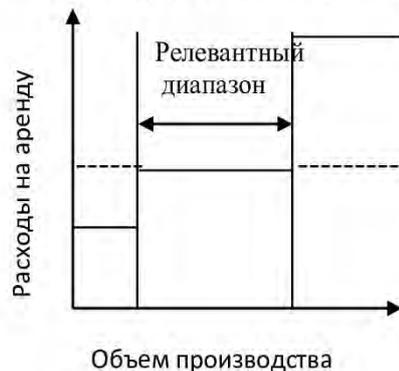


Рис. 3. Поведение постоянных расходов

Диапазон деятельности, в пределах которого сохраняется взаимосвязь между величиной затрат и их фактором называется релевантным диапазоном.

Например: Расходы на аренду помещения будут возрастать, если при увеличении объемов производства необходима дополнительная площадь, и наоборот, если при снижении объема производства предприятию необходима будет меньшая площадь, расходы по аренде снизятся. Полупостоянные расходы – это расходы, которые меняются ступенчато при изменении объема деятельности. Они также могут меняться при изменении цен, переоценке основных средств и т.д.

Таким образом, все расходы за короткий промежуток времени могут быть постоянными (полупостоянными) и переменными (полупеременными), но в течении длительного периода они изменяются под воздействием на них различных факторов.

*Чацкис Ефим Давидович,
к.э.н., профессор кафедры бухгалтерского учета,
Рубаная Екатерина Дмитриевна, магистрант
ГО ВПО «Донецкий национальный университет экономики
и торговли имени Михаила Туган-Барановского»,
г.Донецк, ДНР*

СУЩНОСТЬ СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ ПРЕДПРИЯТИЯ

Необходимость в собственном капитале обусловлена требованиями самофинансирования предприятий. Собственный капитал является основой независимости предприятий. Между тем необходимо учитывать, что финансирование деятельности предприятий только за счёт собственных средств не всегда выгодно для него, особенно в тех случаях, когда производство носит сезонный характер. Тогда в отдельные периоды будут накапливаться большие средства на счету в банке, а в другие периоды их будет не хватать. Имущество предприятия состоит из разнообразных материальных, нематериальных и финансовых ресурсов - носителей прав собственности отдельных субъектов. Права каждого собственника на имущество предприятия и на участие в его прибылях определяются частицей и формой инвестированного средства. Раскрытие этих прав есть одной из важнейших задач финансовой отчетности. Прежде чем обосновать необходимость наличия такой информации, рассмотрим, что представляет собой капитал предприятия и которые его функции.

В общем понимании капитал - это собственное имущество предприятия, его активы. Источником формирования такого имущества могут быть как собственные, так и заемные средства. На основе этого и построено балансовое уравнение:

Активы = Собственный капитал + Обязательства.

Согласно этому уравнению, собственный капитал предприятия - частица в активах после изъятия его обязанностей: Собственный капитал = Активы - Обязательства.

Собственный капитал предприятия создается двумя способами:

- 1) внесением денежных средств и других активов собственниками;
- 2) накоплением суммы прибылей, которые остаются на предприятии.

Состав собственного капитала приведен в I разделе пассива Баланса и включает в себя: уставной капитал; паевой капитал; дополнительно вложенный капитал; другой дополнительный капитал; резервный капитал; нераспределенная прибыль; неоплаченный капитал; изъятый капитал.

На собственный капитал предприятия положены такие функции:

- долгосрочного финансирования;
- ответственность и защиты прав кредиторов. Собственный капитал, отображенный в Балансе предприятия, есть измерителем ответственности

предприятия перед кредиторами, и есть гарантом для кредиторов сохранения их капитала;

- компенсации понесенных убытков. Собственный капитал есть источником погашения временно понесенных убытков предприятия;

- показателя кредитоспособности предприятия. При предоставлении кредита при других равных условиях преимущество отдается предприятию с наименьшей величиной обязательств и наибольшей величиной собственного капитала;

- финансирование риска. Собственный капитал предприятия может быть использован для рискованных инвестиций, даже в случае несогласия на то кредиторов;

- самостоятельности и власти. Только размер собственного капитала определяет меру независимости предприятия и его влияние на другие предприятия;

- распределения прибылей и активов. Судьбы собственников в капитале предприятия являются основой при распределении прибыли и имущества такого предприятия.

Исходя из функций, которые выполняются собственным капиталом, он является основным показателем возможности предприятия поддерживать финансовую равновесную за счет своих внутренних источников. Поэтому любое изменение собственного капитала на протяжении отчетного года должна быть проанализирована собственниками предприятия.

Информацию об изменении собственного капитала можно найти в данных Баланса. Такая информация дает ответ на вопрос: ли сумело предприятие использовать свой потенциал, результатом чего стало увеличение капитала, или на протяжении отчетного года предприятие существовало за счет своего капитала, который, в конце - концов, может стать причиной банкротства этого предприятия.

Что же касается факторов изменений капитала предприятия, то для их раскрытия данных Баланса не достаточно, необходимая более детальная информация. Для раскрытия и анализа причин, которые привели к изменениям собственного капитала предприятия на протяжении отчетного периода, составляется Отчет о собственном капитале.

В Отчете о собственном капитале отображаются источники пополнения капитала, а также операции, вследствие осуществления которых собственный капитал был уменьшен.

Отчет о собственном капитале представляет собою оборотную ведомость в разрезе статей 1 раздела пассива Баланса и факторов изменения собственного капитала предприятия. Рассмотрим факторы, которые изменяют собственный капитал (табл.1).

Таблица 1

Факторы, которые влияют на собственный капитал

СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ ПРЕДПРИЯТИЯ	
Увеличения в случае:	Уменьшения в случае:
Исправления ошибок прошлых	исправления ошибок прошлых отчетных

<p>отчетных периодов; изменения в учетной политике; дооценки необоротных активов; распределение прибыли; взносов участников; погашения задолженности участников; бесплатного получения активов.</p>	<p>периодов; изменения в учетной политике; уценки необоротных активов; уплаты дивидендов; изъятия капитала: возвращения доли участникам, уменьшения уставного капитала, выкуп или аннулирование акций, уменьшения номинальной стоимости акций; покрытия убытков.</p>
--	--

Кроме раскрытия источников пополнения и причин уменьшения собственного капитала, Отчет о собственном капитале разрешает проследить его внутреннее «перемещение». Примером поэтому может быть информация о распределении прибыли предприятия. Так, если по решению руководства нераспределенная прибыль направляется на пополнение собственного капитала, то в Отчете о собственном капитале отображается одновременное уменьшение нераспределенной прибыли и увеличение резервного капитала.

Признания и оценка собственного капитала непосредственно зависит от признания и оценки его составных - активов и обязательств. Нужно указать, что сумма собственного капитала - это абстрактная стоимость имущества, которая не является его текущей или реализационной стоимостью, а потому не отображает текущую стоимость прав собственников фирмы. На сумму собственного капитала существенным образом влияет вся условность бухгалтерского учета, которая была применена при оценке активов и кредиторской задолженности, и она может лишь случайно совпадать с совокупной рыночной стоимостью акций предприятия или с суммой, которую можно получить от продажи чистых активов частями или предприятия вообще.

Общеизвестно, что предприятие создается с целью получения прибыли. Реализовать эту цель оно может лишь при условии сохранения капитала. В соответствии с этой концепцией прибыль зарабатывается предприятием только при условии, что сумма чистых активов на конец периода превышает сумму чистых активов на начало периода после вычитания любых выплат собственникам или их взносов на протяжении отчетного периода. Несмотря на то, что общая сумма собственного капитала может быть определена по известной формуле: $K = A - O$, пользователи финансовой отчетности требуют более детальной информации про его состав и изменения, которые произошли на протяжении отчетного периода. Это обеспечит заинтересованных лица данными об эффективности управления предприятием и предоставит кредиторам и инвесторам сведения относительно динамики и перспективы их экономических прав. Для того, чтобы соответствовать этим требованиям, финансовая отчетность должна предоставлять информацию:

- ° Об источниках капитала предприятия;
- ° О правовых ограничениях относительно распределения инвестированного капитала между акционерами;

- ° Об ограничении относительно распределения дивидендов между настоящими и будущими акционерами;
- ° О приоритетности прав на имущество предприятия при его ликвидации.
- ° Таким образом, все вышеперечисленное свидетельствует о важности собственного капитала для предприятия.

*Чацкис Ефим Давидович,
к.э.н. профессор кафедры бухгалтерского учета,
Силина Анастасия Александровна, магистрант
ГО ВПО «Донецкий национальный университет экономики
и торговли имени Михаила Туган-Барановского»,
г.Донецк, ДНР*

ОСОБЕННОСТИ ДОКУМЕНТАЛЬНОГО ОФОРМЛЕНИЯ ОПЕРАЦИЙ С ТОВАРНЫМИ ЗАПАСАМИ

Процесс реализации товаров требует постоянного наличия на предприятиях торговли товарных запасов. Формирование определенных размеров товарных запасов позволяет торговому предприятию обеспечивать устойчивость ассортимента товаров, осуществлять определенную ценовую политику, повышать уровень удовлетворения спроса покупателей. Все это требует поддержания оптимального уровня и достаточной широты ассортиментных позиций товарных запасов на каждом торговом предприятии.

Товарный запас – это товарная масса, которая находится в сфере обращения и предназначена для бесперебойной продажи товаров населению. Необходимость запасов вызвана несоответствием во времени и в пространстве между потребностями в товарах и возможностями их производства.

Товарные запасы планируются и учитываются в абсолютных и относительных показателях. Абсолютная величина может быть измерена в денежном выражении и натуральных единицах. Относительный показатель – уровень товарных запасов в днях оборота, характеризует обеспеченность запасами на определенную дату к однодневному товарообороту.

Показатели натурального измерения товарных запасов используются для планирования товарных ресурсов, получение товаров, организации работы складской сети, для расчета потребности в материально-технической базе предприятий, для оперативного учета остатков товаров.

Абсолютный размер товарных запасов всегда определяется в денежной форме, причем цены измерения могут быть как фактическими, так и сравнительными.

Стоимостные единицы измерения разрешают оценить уровень обеспеченности запасами в целом по предприятию.

Стоимостные показатели измерения товарных запасов используются в учете, отчетности, в анализе и планировании товарных запасов, а также в других показателях деятельности, связанной с ними объемом и структуре

товарообороту, затратах оборота; при обосновании потребности в оборотных средствах, кредитной политики, политики распределения дохода и тому подобное.

Правильная и рациональная организация учета материальных ценностей обеспечивается четкой системой документооборота и строгим порядком оформления операций по товародвижению. Все операции, связанные с поступлением, перемещением и отпуском материальных ценностей, должны оформляться первичными документами.

Формы документов, используемых в документальном оформлении при поступлении материалов на склад и при их отпуске со склада, утверждены приказом Министерства статистики от 21.06.1996 года. № 193 «Об утверждении типовых форм первичных учетных документов по учету сырья и материалов».

Все расчетные документы (накладные, счета-фактуры) на поступившие товары с соответствующими приложениями к ним (спецификациями, сертификатами, качественными удостоверениями и др.) прилагаются к товарному отчету материально ответственному лицом и вместе с ним сдаются в бухгалтерию для проверки правильности их заполнения и учета.

Источники поступления товаров подразделяются на:

- приобретение товаров за плату, по цене поставщика;
- получение товаров от учредителей, как взнос в уставный капитал;
- безвозмездное получение товаров.

Приобретенные или полученные товары зачисляются на баланс по первичной стоимости. Транспортно-заготовительные расходы (затраты на заготовку, оплата тарифов за погрузочно-разгрузочные работы и транспортировку товаров всеми видами транспорта к месту их использования, включая расходы по страхованию рисков транспортировки запасов). Транспортно-заготовительные расходы включаются в себестоимость приобретенных товаров или общей суммой отражаются на отдельном субсчете счета учета запасов (субсчет 289 «Транспортно-заготовительные расходы»). Ежемесячно сумма запасов, учтенная на этом субсчете, распределяется между суммой остатка товаров на конец месяца и суммой товаров, которые были (использованы, реализованы, бесплатно переданы и т.д).

Если товар, получен от учредителей предприятия в счет прочих вложений в капитал или других взносов, сумма которых превышает уставный капитал, а также оприходован товар, полученный в счет задолженности учредителей по взносам в уставный фонд, то оформляются следующие документы:

- накладная;
- транспортные документы;
- выписка из протокола, заседания учредителей с решением о взносе в уставный фонд.

Операции по выбытию товаров отражаются с помощью документов:

- Товарно-транспортная накладная – выступает единым для всех

участников транспортного процесса юридическим документом, который предназначен для списания товарно-материальных ценностей, учет на пути их перемещения, складского, оперативного и бухгалтерского учета, а также для расчетов за перевозку груза и учета выполненной работы.

При отпуске товаров сторонним предприятиям существует следующий порядок документального оформления:

- договора продажи товаров;
- товарно-транспортные накладные на отпуск товаров;
- счет-фактура.

Все документы должны составляться своевременно и в соответствии с требованиями.

Таким образом, движение товаров оформляется рядом документов, в соответствии с действующим законодательством, к содержанию, срокам оформления, которых предъявляется целый ряд требований.

*Секирина Наталья Владимировна, к.э.н.
доцент кафедры бухгалтерского учета,
Фомичева Светлана Сергеевна, магистрант
ГО ВПО «Донецкий национальный университет экономики
и торговли имени Михаила Туган-Барановского»,
г.Донецк, ДНР*

ПОРЯДОК ОЦЕНКИ ОПЕРАЦИЙ С МАЛОЦЕННЫМИ И БЫСТРОИЗНАШИВАЮЩИМИСЯ ПРЕДМЕТАМИ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ УЧЕТА

Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы (МБП) в составе запасов - это предметы, которые используются не больше одного года или нормального операционного цикла, если он более одного года. Методологические принципы их оценки, учета и отражение в финансовой отчетности определены П(С)БУ 9 «Запасы».

Как и любой другой актив МБП отражается в балансе если:

- их стоимость может быть достоверно определена;
- существует вероятность того, что предприятие в будущем получит экономические выгоды от их использования.

К малоценным и быстроизнашивающимся предметам относятся:

- инструменты и специальные приборы;
- специальная одежда, специальная обувь и прочее снаряжение;
- постельное белье и постельные принадлежности;
- столовая посуда, столовые приборы и столовое белье;
- снаряжение для лова (тралы, неводы и т.д.);
- бензomotorные пилы, тросы, сезонные дороги, временные ответвления лесовозных дорог и т.д.;

- форменная одежда, предназначенная для выдачи работникам предприятия;
- предметы, предназначенные для выдачи на прокат;
- хозяйственный инвентарь.

Согласно П(С)БУ 9 МБП приобретенные или изготовленные приходятся по первичной стоимости. Первичная стоимость приобретенных за плату МБП состоит из:

- фактической стоимости приобретения согласно договору с поставщиками;
- суммы ввозной пошлины;
- суммы косвенных налогов, которые возникают при приобретении и не возмещаются предприятию;
- суммы расходов на транспортировку, погрузку, разгрузку и т.д.

Первичной стоимостью МБП, изготовленных непосредственно на предприятии, есть себестоимость их производства, определенная соответственно с П(С)БУ 16 “Расходы”.

МБП полученные как взнос в уставный капитал или безвозмездно, оцениваются по согласованию сторон, а именно - по справедливой стоимости.

Если МБП получены в результате обмена, то определение их стоимости зависит от того, какими объектами обменялись предприятия подобными или неподобными.

Первичной стоимостью предметов, полученных в обмен на подобные есть балансовая стоимость переданных предметов. Если она превышает их справедливую стоимость, то первичной есть справедливая стоимость. Разность между балансовой и справедливой стоимостью переданных объектов относится на расходы текущего периода.

При обмене на неподобные предметы первичная стоимость полученных определяется по справедливой стоимости переданных, увеличенной или уменьшенной на сумму средств или их эквивалентов уплаченных (полученных) в процессе обмена.

При списании МБП, как и любой другой вид запасов, могут оцениваться по одному из таких методов:

- идентифицированной себестоимости соответствующей единицы запасов. Он используется только при использовании МБП на осуществление специальных заказов и проектов;
- средневзвешенной себестоимости;
- себестоимости первых за временем поступления предметов (ФИФА);
- нормативных расходов.

Метод идентифицированной себестоимости соответствующей единицы запасов. При его использовании каждая единица ценностей маркируется, что позволяет определить ее конкретную стоимость, установить цену продажи каждой единицы определенного вида ценностей, а также общую стоимость выбывших и оставшихся на предприятии ценностей. При этом движение запасов в натуре и по стоимости совпадает.

Такой метод применяется по запасам, используемым для выполнения специальных заказов и проектов. На практике его применение возможно на основе использования современных компьютеров, устройств для считывания кодов отдельных единиц запасов.

Применение данного метода целесообразно в том случае, если запасы не однородны по потребительским свойствам, то есть каждая их единица специфична.

Метод средневзвешенной себестоимости. Он достаточно прост в использовании и предполагает расчет средневзвешенной себестоимости на основе данных о запасах на начало периода и поступивших за отчетный период, как в стоимостных, так и в натуральных показателях.

Метод ФИФО. Предполагает использование цен запасов, поступивших раньше других, то есть сначала цен остатка, затем цен первой партии, второй партии и т.д.

Метод нормативных затрат. Его сущность состоит в применении норм расходов на единицу запасов. Нормы расходов устанавливаются предприятиями самостоятельно с учетом нормальных уровней использования запасов, производственных мощностей и действующих цен для сближения нормативных затрат с фактическими, нормы затрат и цены должны регулярно пересматриваться.

Метод цен продажи. Он используется предприятиями розничной торговли. В основу этого метода положен средний процент торговой наценки.

Каждое предприятие самостоятельно выбирает один из указанных методов и указывает его в приказе об учетной политике. Изменить метод оценки предметов, которые списываются, можно только в следующем отчетном годе, обосновав необходимость этого.

Если предметы устарели, испортились, ли цены на них на момент составления финансовой отчетности снизились, они оцениваются по чистой стоимости реализации.

Чистая стоимость реализации - это цена реализации актива в условиях обычной хозяйственной деятельности. Она определяется по каждому виду МБП, как разность между ожидаемой ценой продажи и суммой ожидаемых расходов в завершение производства и сбыт.

Таким образом, стоимостная оценка МБП играет важнейшую роль при определении результатов от операций с ними.

*Петренко Светлана Николаевна,
д.э.н. профессор, зав. кафедрой бухгалтерского учета,
Хрущ Виктория Владимировна, магистрант
ГО ВПО «Донецкий национальный университет экономики
и торговли имени Михаила Туган-Барановского»,
г.Донецк, ДНР*

НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ КАК ОБЪЕКТ УЧЕТА

Известно, что в экономически развитых странах нематериальные активы играют значительную роль в хозяйственной деятельности предприятий. В нашей стране внедрение нематериальных активов в деятельности предприятия на стадии становления.

О выделении нематериальных активов и их сущности упоминалось в инструкции от 11 мая 1899г. о применении Положения о государственном промышленном налоге. Согласно ей выделялось имущество материальное и нематериальное и считалось, что нематериальное имущество не теряет своей стоимости, то есть оно оценивалось по стоимости приобретения, не амортизировалось.

Упоминание о нематериальных активах можно найти в исследованиях французского ученого Пьера Лассека, который выделял три этапа в развитии бухгалтерского учета. И на третьем этапе, который датируется с 1960 года до наших дней, были отмечены радикальные изменения в организации учета, связанные с распространением вычислительной техники, информатики, расширением учетных объектов и широким включением в них нематериальных активов.

До перехода к рыночным отношениям и развития экономики понятие «нематериальные активы» не использовалось. Соответственно, в связи с этим и объекты, которые в настоящее время относятся к данной группе активов, бухгалтерским учетом не выделялись. Однако данное обстоятельство не означает, что их не было. Например, специальные научные и опытно-конструкторские бюро проводили исследования и разработки, в которых составлялись сметы, учитывали фактически понесенные расходы, но они не были основанием для формирования стоимости научных продуктов, то есть их реальные цены не определялись. Данное обстоятельство является следствием того, что в условиях централизованно планируемой экономики в этом не было необходимости, поскольку результаты исследований изначально не предназначались для продажи. Под такие исследования централизованно выделялось финансирование, и также централизованно распределялись результаты.

Таким, образом, фактически отсутствовали реализация подобных объектов и определения их финансовых результатов. При этом получая результаты интеллектуальной деятельности и, как правило, не неся каких-либо расходов на их приобретение, предприятия не отражали в учете стоимость

полученных результатов. Если же разработки осуществлялись на самом предприятии, то расходы, связанные с этим процессом, относились на расходы текущего периода и отдельно не выделялись. Аналогичная ситуация была характерна и для других видов нематериальных активов. Выделение активов в самостоятельную группу «Нематериальные активы» не осуществлялось, потому что они не рассматривались как объекты, имеющие самостоятельную ценность, способны приносить предприятию доход. На практике все произведения науки, литературы, искусства, изобретения, открытия, по сути, не рассматривались как частная собственность автора в связи с тем, что в условиях централизованно планируемой экономики преобладала общественная форма собственности. Вследствие этого не было и необходимости в защите авторских и иных аналогичных прав. В результате, имея «непризнанную» ценность, нематериальные активы не были самостоятельным экономическим объектом и не отражались в учете.

С развитием рыночных отношений стали появляться совместные предприятия, в уставном капитале которых иностранные инвесторы хотели внести в том числе и идеи, технологии и подобные нематериальные активы, которые в зарубежных странах является равноценным имуществом.

Однако в нашей стране отсутствовало само понятие нематериальных активов. Кроме того, инвестор хотел иметь гарантии защиты своей собственности и возможность проследить за ее использованием. Без выделения нематериальных активов в отдельный объект сделать это не представлялось возможным. То есть в отечественную учетную практику понятия нематериальные активы вошло в 1988 году, когда было разрешено создавать совместные предприятия. Таким образом, именно переход к рыночным отношениям и развитие международных связей вызвали необходимые предпосылки для выделения идей, технологий, авторских прав в новый экономический объект - нематериальные активы.

Как объект учета начали выделять в теории учета нематериальных активов во второй половине XIX века. Однако первая попытка нормативного регулирования этого учета был осуществлен в 1944 году, принятием бюллетеня «Амортизация нематериальных активов» Комитетом по методов бухгалтерского учета Американского института бухгалтеров. В системе международных стандартов сначала было принято МСФО 9 «Расходы на исследования и разработки», а в июле 1998 года его заменил международный стандарт бухгалтерского учета (МСБУ) 38 «Нематериальные активы». На основании этого документа в Министерстве финансов Украины было разработано положение (стандарт) бухгалтерского учета (П (С) БУ) 8 «Нематериальные активы».

Слово нематериальный (intangible) происходит от латинского слова *tangier* и означает касаться, чувствовать. Нематериальную собственность невозможно почувствовать через ее нематериальность. Итак, главная особенность активов нематериальных - невозможность материального

воплощения. Именно это создает трудности учета таких активов. Проблемы, связанные с этой особенностью, учтены в международных стандартах.

Понятие «нематериальные активы» является достаточно разносторонней категорией, исследуется многими экономистами-теоретиками, исследователями-бухгалтерами, маркетологами и другими учеными. В результате в литературе существует значительное количество понятий этого достаточно широкого понятия.

Так, одни ученые рассматривают нематериальные активы в составе ресурсов предприятия, как составную часть необоротных фондов, другие - как объекты интеллектуальной собственности, отдельные ученые исследуют сферу нематериального производства.

Кроме того, в некоторых источниках наряду с термином «нематериальные активы» используют понятие «нематериальные ресурсы», «активы знаний», «интеллектуальный капитал» и другие.

Многие авторы (Ф.Ф. Ефимова, В.Н. Загородний, Л.И. Гаврилюк, Н. Чабанов, Ю.А. Василенко) исходят из присущих нематериальным активам качеств, в частности, нематериальный актив, который не имеет материальной формы, может быть идентифицирован и приносит доход. Другие авторы (А.Б. Борисов, И.С. Задайский, Р.М. Космина) выходят из составляющих нематериальных активов и считают, что группа объектов выступает как промышленная и интеллектуальная собственность и другие аналогичные имущественные права. Следует отметить, что практически все авторы, в том числе и А. Уэлш Глен, Н.В. Грабовая, В.К. Добровский, подчеркивают длительный срок использования данного актива, а именно более одного года или операционного цикла, однако в современных условиях хозяйствования используется значительное количество неосязаемых немонетарных активов, можно отнести к нематериальным, которые имеют срок полезного использования менее одного года.

К многообразию определений нематериальных активов добавляется еще и противоречивость законодательно закрепленного категориально-понятийного аппарата. Так, в Налоговом Кодексе «Налог на прибыль» нематериальные активы трактовались как объекты интеллектуальной собственности, в том числе промышленной собственности, а также другие аналогичные права, признанные в порядке, установленном соответствующим законодательством, объектом права собственности налогоплательщика. Это определение является несколько общим, в экономических отношениях является не только объекты, но и права интеллектуальной собственности.

Согласно П (С) БУ 8, нематериальные активы - немонетарные активы, которые не имеют материальной формы, могут быть идентифицированы и содержатся предприятием с целью использования в течение периода более одного года (или одного операционного цикла, если он превышает один год) для производства, торговли, в административных целях или предоставления в аренду другим лицам. Таким образом, отсутствие единого нормативного

значения создает трудности в учете, определении, оценке и вообще в представлении о понятии «нематериальные активы».

По нашему мнению, наиболее оптимальным определением является то, которое указано в П (С) БУ 8 «Нематериальные активы» поскольку оно не ограничивается перечислением составляющих, которые относятся к нематериальным активам и четко указывает цель их использования, но вместе с тем всегда необходимо толковать определение понятие «идентификация». Поэтому, мы бы предложили следующее определение, нематериальные активы - это немонетарные активы, которые не имеют материальной формы, их оценка может быть достоверно определена и содержатся предприятием с целью использования в течение периода более одного года (или одного операционного цикла, если он превышает один год) для производства, торговли, в административных целях или предоставления в аренду другим лицам и в будущем при их использовании ожидается получение экономических выгод.

Литература:

1. Ким Г. И., Сопко В. В., Ким Ю.г. Бухгалтерский учет [Текст]: первичные документы и порядок их заполнения: Учеб. пособие. - вид. 2-е, переработка. и доп. – Киев: Центр учебной литературы, 2016. – 480 с. ISBN966-364-318-8
2. Ковальчук И. В. Экономика предприятия [Текст]: учебное пособие. – Киев: Знание, 2016. – 679 с. ISBN978-966-346-450-3
3. Кобылянская О. И. финансовый учет [Текст]: учебное пособие - к.: знание, 2017 – - 473с. ISBN 966-8148-37-1
4. Крайник О. П., Барвинские Е. С. Экономика предприятия [Текст]: учебное пособие / под редакцией О. П. Крайник / - Львов: Национальный университет "Львовская политехника",» интеллект-Запад", 2016. – 208 с. ISBN 966-7597-32-6
5. Кулаковская Л. П., Пича Ю. В. Организация и методика аудита [Текст]: Учеб. пособие. – 3-е изд. – К.: Каравелла, 2014. – 560 с. ISBN 966-8019-63-4
6. Лишиленко О. В. Бухгалтерский учет [Текст]: учебник. – Киев: Издательство “Центр учебной литературы”, 2016. – 632 с. ISBN 966-8568-50-8

*Петренко Светлана Николаевна,
д.э.н. профессор, зав. кафедрой бухгалтерского учета,
Шподарис Денис Александрович, магистрант
ГО ВПО «Донецкий национальный университет экономики
и торговли имени Михаила Туган-Барановского»,
г.Донецк, ДНР*

ГЕНЕЗИС СУЩНОСТИ «ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА» КАК ОБЪЕКТА УЧЕТА

Существенной частью материально-технической базы предприятий являются основные средства, обеспеченность которыми является одним из важнейших факторов повышения эффективности производства. Именно в стоимости

необоротных активов предприятия воплощаются производственные мощности, которые являются движущей силой экономического субъекта. Прибыль предприятия, его рентабельность и успех в конкурентной борьбе на рынке в значительной степени зависят от того, как целесообразно предприятие смогло распорядиться оборотными активами, приобретенными за предыдущий период деятельности. Основные средства в предпринимательской деятельности являются одним из элементов производства, также они являются одной из важнейших частей национального богатства страны, созданного трудом человека.

Исследованием вопросов относительно раскрытия сущности основных средств и их классификации посвящены работы таких ученых: О.Л. Биляченко, Н.Г. Выговской, Н.М. Ткаченко, В.В. Жука. Порядок документального оформления операций с основными средствами и их учета исследовали Н.И. Бондарь, С.М. Евтушенко, В.В. Сопко, В.П. Завгородний. В то же время не достаточно внимания в работах по учету уделялось историческим аспектам становления понятия «основные средства» как основы для формирования методологической базы для их признания, определения, классификации и оценки.

Формирование термина «основные средства» - постоянный процесс, который происходит в связи с развитием бухгалтерского учета в рамках экономической науки. Это понятие видоизменялось на разных стадиях развития человеческой цивилизации (общества).

Ведение человеком хозяйственной деятельности в период существования автаркического хозяйства, которое и действовало по принципам самообеспечения, стало причиной возникновения термина «имущество». Необходимость обобщения объектов, вовлеченных в хозяйственную жизнь, была вызвана потребностью человека в информации об их наличии и перемещении.

Революционный скачок в методике учета, связанный с признанием двойной записи (XV вв.) и его внедрения в хозяйственный учет, привел не только к возникновению счетов, новых форм бухгалтерского учета, но и баланса с определением имущества (материальных ценностей) в качестве «активов» торговца [1]. В XVII веке В. Петти - основатель классической политической экономии в Англии подходил к определению богатства как суммы движимого и недвижимого имущества. В работе «Слово мудрым» он дает перечень предметов, по его мнению, является богатством. В тот же период в бухгалтерском учете французский ученый Ж. Андре провел разграничение между фондом и капиталом. Фонд - это сумма основных и оборотных средств предприятия (итог баланса), а капитал - средства собственника, вложенные в фонд [1].

Если рассматривать эволюцию такой экономической категории как основные средства, то первым ученым, который выделил это понятие, был А.Смит. Им было введено в политическую экономию обобщающие понятия основного и оборотного капитала. Так, он усматривал расхождение между основным и оборотным капиталом способ, который они приносят доход. Что касается именно основного капитала, то, по его мнению, основной капитал – это капитал, направленный на улучшение земли, на покупку машин и оборудования, инструментов и других

предметов, которые приносят доход, оставаясь в одной и той же натурально-вещественной форме у одного владельца. Одной из составляющих основного капитала, считал А. Смит, является наличие «... приобретенных и полезных способностей всех жителей или членов общества. Приобретение таких способностей, считая также содержание их обладателя в течение его воспитания, обучения и ученичества, всегда требует действительных издержек, которые представляют собой основной капитал, как бы реализующийся в его личности. Эти способности, которые являются частью имущества такого лица, вместе с тем становятся частью богатства всего общества, к которому они принадлежат. Большую ловкость и умение рабочего можно рассматривать с той же точки зрения, как и машины и орудия производства, которые сокращают, или облегчают труд и которые, хотя и требуют определенных расходов, но возмещают эти расходы вместе с прибылью». А. Смит считал, что основной капитал в обращении вообще не находится потому, что все время находится у одного владельца, а прибыль он приносит только при помощи оборотного капитала. Это была ошибка Смита, потому что в обороте участвуют обе части капитала. Он неверно трактовал обращение как движение вещей и передачу права собственности из рук в руки. Действительно, элементы основного капитала могут не двигаться, но в обращении будет находиться их стоимость. Нельзя согласиться, исходя из овеച്ചественной формы основного капитала, с отнесением А. Смитом к нему приобретенных полезных способностей всех жителей или членов общества. Но основной капитал, а следовательно, и основные средства – это в первую очередь активы. То есть, необходимо исходить как из функции капитала в процессе производства, так и с его натуральной формы.

По Д. Рикардо в основе деления капитала на основной и оборотный лежит срок использования этих частей капитала [2]. Он верно отметил, что одинаковый вид капитала, в зависимости от отрасли, где он находится или рассматривается, может выступать как основной или как оборотный капитал.

Дж.С.Моль более четко указал на многократное участие основного капитала в производственном процессе: «... значительная часть капитала, воплощенная в орудиях производства, отличающихся более или менее длительным существованием, которая используется ролью в производстве, не исключается из него, а остается в нем, причем функция этой части капитала не исчерпывается одноразовым употреблением. К этому разряду капиталу относятся здания, машины и все или большая часть предметов, именуемых приборами или инструментами. Долговечность некоторых из них очень значительная, и их существование как орудий производства удлиняется многократным повторением производственных операций. «Капитал, который существует в любой из таких долговечных форм и доход, от которого поступает на протяжении соответственно продолжительного периода, называется основным капиталом» [1]. Таким образом, Дж.С.Моль указал на такие признаки основного капитала, как длительное существование, многократный оборот и получения дохода от его использования в течение длительного периода. К. Маркс уже отмечал, что средства труда в течение всего процесса их функционирования сохраняют свою форму по отношению к продукту.

После полного физического износа они идут на лом и заменяются новыми. Для приобретения средств труда необходимо авансировать капитал сразу, но участвовать в обороте этот капитал будет частями, по мере износа средств труда. К.Маркс окончательно определил главное различие между видами капитала, которая, по его мнению, заключается в способе переноса своей стоимости на изготовленный продукт [1]. В результате исследования было установлено, что основные фонды являются сугубо стоимостной категорией, отражает сумму денежных средств, потраченных на основные средства, которые, в свою очередь, имеют вещное выражение. В советские времена ученым-экономистом Г.Я. Вейцманом было предложено все части актива разбить на две группы: «средства в фазе производства» и «средства в фазе обращения», и разделить его на группы: 1) основные средства, 2) средства в обороте, 3) средства вне оборота (высвобожденные средства) [2].

Необходимость введения понятия «основные средства» в практику учета вызвана двумя причинами:

- применением в учете метода двойной записи, с помощью которого хозяйственные средства находят в балансе двустороннее отражение. В активе баланса они отражаются со стороны материального состава и называются основными средствами; в пассиве – со стороны источников их формирования, то есть части уставного, дополнительного и иного капитала;

- в отличие от основного капитала основные средства отражают не только стоимостную сущность средств труда, но и их потребительское назначение.

Категория основных средств заимствовала от категории основных фондов стоимостную сущность, а от средств труда – потребительскую сущность. Тем самым такое соединение дает возможность хозяйственной практике обеспечить единство стоимостного учета и потребительского аспекта движения и использования средств труда. Таким образом, на наш взгляд, эволюцию термина отражает схема, представленная на рисунке 1.

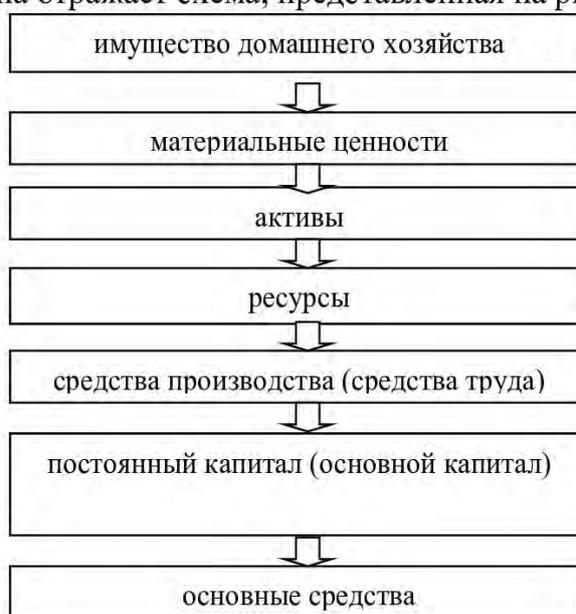


Рис.1. Эволюция понятия «основные средства»

Уточнение этапов становления понятия «основные средства» имеет важное значение для разработки направлений их классификации и оценки, чему и будут посвящены дальнейшие научные исследования.

Литература:

1. Жаркова О. О. исторические аспекты формирования учетной категории "основные средства" / О. О. Жаркова // экономика и финансы. – 2015. - № 109.
2. Домбровская Н. Р. экономическая сущность основных средств и их классификация / Н.Р. Домбровская // экономические науки. – 2016. - № 9.

*Куруленко Т. А., старший преподаватель
УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»
г. Горки, Республика Беларусь*

ДОКУМЕНТАЛЬНОЕ ОФОРМЛЕНИЕ ОПЕРАЦИЙ ПО ВЫБИТИЮ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Введение. Современные условия хозяйствования предъявляют высокие требования к конкурентоспособности продукции, что предполагает техническое перевооружение организаций, обновление и реконструкцию основных средств, ускорение замены устаревшей техники, повышение производительности машин и оборудования. Это предъявляет новые требования к качеству учетной информации о формировании, движении и использовании основных средств во всех организациях. Все операции по движению основных средств оформляются соответствующими первичными документами. На основании данных, содержащихся в первичных документах, появляется возможность реализовать принципы бухгалтерского учета и отчетности: правдивость, полнота, понятность и др. Первичные учетные документы используются для формирования регистров синтетического и аналитического учета, бухгалтерской (финансовой) и статистической отчетности. Поэтому дальнейшее формирование правдивых и достоверных отчетных показателей об основных средствах во многом зависит от качества оформления первичных документов.

Основная часть. Все операции по движению основных средств оформляются соответствующими первичными документами. В перечне первичных учетных документов, утвержденном Постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 24.03.2011 г. №360 определены первичные учётные документы, обязательные к применению всеми субъектами хозяйствования. Этот перечень включает 9 документов, среди которых есть и Акт о приеме-передаче основных средств утвержденной формы. А в соответствии с Инструкцией по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденной Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 30.04.2012 № 26 при списании основных средств должен составляться Акт о списании имущества [3]. Но, несмотря на то, что вышеуказанные нормативные правовые акты приняты и утверждены достаточно давно, во многих

организациях используются формы документов по учету основных средств, применявшиеся ранее: акт приемки-передачи объектов основных средств, акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств) ф. ОС-4; акт о списании автотранспортных средств ф. ОС-4а. Причин для этого несколько: недостаточные знания работников бухгалтерской службы инструктивных материалов по учету основных средств, нежелание использовать на практике новые формы документов, отсутствие бланков документов новой формы. Одной из причин, по которой на практике используют старые формы документов по учету основных средств, является то, что они являются более удобными, понятными для заполнения, более информативными.

Выбытие основных средств в результате списания (в случае физического износа, утраты (гибели) в связи с чрезвычайными обстоятельствами и т.п.) рекомендовано оформлять актом о списании имущества [1]. Примерная его форма установлена постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12 марта 2012 г. № 15 «Об установлении примерной формы акта о списании имущества» [2]. Этот документ предназначен в основном для списания имущества, находящегося в республиканской собственности, но так как другой формы этого документа нет, то примерной формой акта о списании имущества пользуются различные организации. Кардинальных изменений в новой форме этого документа не произошло, но многие реквизиты по сравнению с прежним актом о списании объекта основных средств исчезли, что, по нашему мнению, не улучшило первичный учет основных средств. Например, в примерной форме акта о списании имущества отсутствуют реквизиты, в которых указывается о содержании драгоценных металлов. Однако данные о содержании драгоценных металлов все равно следует указывать при списании объектов основных средств, при этом бухгалтер должен помнить об этом и дополнительно на полях привести такие сведения.

При списании основных средств организация несет затраты, связанные с их демонтажем, а в результате списания должны быть оприходованы материалы. Ранее в акте о списании объекта основных средств ф. ОС-4 содержалась информация о затратах на демонтаж и материалах, оприходованных от списания основных средств. Эти данные впоследствии были основанием для отражения на счетах бухгалтерского учета расходов и доходов от списания основных средств. В акте о списании имущества, установленном постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12 марта 2012 г. № 15 таких реквизитов нет. Но в бухгалтерском учете указанные расходы и доходы должны быть отражены и для этого все равно приходится составлять соответствующие первичные документы, а бухгалтер должен не забыть отразить на счетах бухгалтерского учета не только факт выбытия основного средства, но доходы и расходы, связанные со списанием.

Для оформления операций по списанию автотранспортных средств применялся акт о списании автотранспортных средств ф. ОС-4а, который содержал достаточно подробную информацию о списываемом автотранспортном средстве с учетом особенностей этого вида основных средств (сведения о техническом состоянии автотранспортного средства на дату списания и о его стоимости, краткую характеристику автотранспортного средства, содержание драгоценных металлов, сведения о принятии к учету демонтированных основных деталей и узлов и др.). В примерной форме акта о списании имущества всех перечисленных реквизитов нет, и

документ приходится дополнять, указывая все необходимые сведения о списываемом автотранспортном средстве.

Выводы. Таким образом, количество первичных учетных документов, обязательных к применению, в том числе и по учету основных средств, сократилось. С одной стороны это является положительным моментом, так как ранее контролирующие органы могли наказывать организации за неиспользование утвержденной (типовой) формы документа или неправильное заполнение реквизитов таких форм. Этот фактор риска для организаций уменьшился. Но с другой стороны сейчас организации могут применять рекомендуемые формы документов, а если они по каким-либо причинам не подходят для применения в конкретной организации (например, не содержат всех необходимых реквизитов) или рекомендуемой формы документа вообще нет, то организация должна самостоятельно разработать собственные формы, а это большие трудозатраты. Кроме того самостоятельно разработанные формы документов чаще всего почти не отличаются от прежних, ранее использовавшихся. Поэтому мы считаем, что в качестве рекомендуемых (не обязательных) можно использовать уже разработанные и применявшиеся ранее формы документов, которые содержались в альбомах унифицированных форм первичных документов. Например, использовать акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств) ф. ОС-4; акт о списании автотранспортных средств ф. ОС-4а, а не самостоятельно разрабатывать или дополнять рекомендуемую форму акта о списании имущества.

Литература:

1. Жарикова, О. А. Основные изменения в бухгалтерском учете основных средств в 2013 году / О. А. Жарикова// Современные технологии сельскохозяйственного производства: материалы XVII Международной научно-практ. конференции, Гродно 16 мая 2014 г. / Гродненский государственный аграрный университет; редкол.: В. В. Пешко (гл. ред.) [и др.]. - Гродно, 2014. – С. 187-189.
2. Об установлении примерной формы акта о списании имущества: постановление Мин-ва финансов Респ. Беларусь от 12 марта 2012 г. № 15 : в ред. постановления Мин-ва финансов Респ. Беларусь от 09 июня 2016 г. № 41[Электронный ресурс]. URL: <http://pravo.by> (дата доступа: 10.12.2019 г.).
3. Об утверждении инструкции по бухгалтерскому учету основных средств: Постановление Мин-ва финансов Респ. Беларусь от 30.04.2012 № 26 [Электронный ресурс]. URL: <http://pravo.by> (дата доступа: 10.12.2019 г.).

СОДЕРЖАНИЕ

СЕКЦИЯ 1. СОВРЕМЕННЫЙ БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ: ТЕНДЕНЦИИ РАЗВИТИЯ, ПРОБЛЕМЫ И ПЕРСПЕКТИВЫ	3
<i>Бессарабов В.О.</i> СОЦИАЛЬНАЯ ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ОБЩЕСТВЕННОЙ ОРГАНИЗАЦИИ: ОСОБЕННОСТИ УЧЁТНОЙ ПОЛИТИКИ	3
<i>Богданова Ж.А., Кравец В.А.</i> СУЩНОСТЬ КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ОТЧЕТНОСТИ В ЗАВИСИМОСТИ ОТ ТИПА ПРИОБРЕТЕННЫХ КОМПАНИ	5
<i>Богданова Ж.А., Максимова М.А.</i> ЭКСПРЕСС-ДИАГНОСТИКА КОРПОРАТИВНОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ, КАК ВАЖНАЯ СОСТАВЛЯЮЩАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ	8
<i>Головащенко Е. М.</i> СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ В НАПРАВЛЕНИИ ГАРМОНИЗАЦИИ С МСФО	11
<i>Гузенко Ю.А., Пискунова Н.В.</i> ОЦЕНКА КАК КРИТЕРИЙ ПРИЗНАНИЯ АКТИВОВ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВ	16
<i>Заиченко О. А., Нестеренко И.М.</i> ПЕРСПЕКТИВЫ И ПРОБЛЕМЫ РАЗВИТИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В СОВРЕМЕННЫХ ЭКОНОМИЧЕСКИХ УСЛОВИЯХ	19
<i>Лукашова И.А., Головащенко Е.М.</i> КЛАССИФИКАЦИЯ ИНВЕСТИЦИОННЫХ АКТИВОВ: УЧЕТНЫЙ АСПЕКТ	23
<i>Лукашова И.А., Чубарь Я.Д.</i> ВЛИЯНИЕ ЭЛЕМЕНТОВ УЧЁТНОЙ ПОЛИТИКИ НА ПОКАЗАТЕЛИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЁТНОСТИ: ДЕЙСТВУЮЩАЯ ПРАКТИКА И НАПРАВЛЕНИЯ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ	30
<i>Наумчук О. А.</i> СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА НЕОБОРОТНЫХ АКТИВОВ, СОДЕРЖАЩИХСЯ ДЛЯ ПРОДАЖИ	34
<i>Петренко С.Н., Бессарабов В.О.</i> МОДЕЛИРОВАНИЕ МЕТОДИК СОЦИАЛЬНО ОРИЕНТИРОВАННОГО УЧЕТА И ПОРЯДКА ОТРАЖЕНИЯ ИНФОРМАЦИИ В ОТЧЕТНОСТИ	37
<i>Петренко С.Н.</i> ОСОБЕННОСТИ ПОДХОДОВ К ИЗУЧЕНИЮ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА	40
<i>Федорец М.С., Семененко Е.Г.</i> КОНЦЕПЦИЯ ОРГАНИЗАЦИЯ УЧЕТА РАСХОДОВ ОТ ОПЕРАЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В ПРЕДПРИЯТИЯХ ТОРГОВЛИ	43
<i>Федорец М.С., Семененко Е.Г.</i> ОБОБЩЕНИЕ ИНФОРМАЦИИ ОТНОСИТЕЛЬНО РАСХОДОВ ОТ ОПЕРАЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В ОТЧЕТНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЙ ТОРГОВЛИ: УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ АСПЕКТ	49
<i>Федорец М.С., Кладько А.С.</i> ЭКОНОМИЧЕСКАЯ СУЩНОСТЬ УПРОЩЕННОГО НАЛОГА КАК УЧЕТНОЙ КАТЕГОРИИ	56
<i>Семенова Ф.З.</i> К ВОПРОСУ О СТАНДАРТАХ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ИСЛАМСКИХ ФИНАНСОВЫХ ИНСТИТУТАХ	60
<i>Старченко А.Ю., Новикова О.М.</i> ОБЕСПЕЧЕНИЕ ИНФОРМАЦИОННЫХ ПОТРЕБНОСТЕЙ ПОЛЬЗОВАТЕЛЕЙ В	64

СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ ПРОИЗВОДСТВЕННЫМИ ЗАПАСАМИ <i>Старченко А.Ю., Федина Н.С.</i> СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ОРГАНИЗАЦИИ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ НА ПРЕДПРИЯТИИ	68
<i>Терещенко В.С., Кушнарёва Д.В.</i> МСБУ 2 «ЗАПАСЫ» И П(С)БУ УКРАИНЫ 9 «ЗАПАСЫ»: СРАВНИТЕЛЬНАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА	73
<i>Терещенко В.С., Пилипенко М.И.</i> СРАВНИТЕЛЬНАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА МСБУ 16, П(С)БУ УКРАИНЫ 7 И ПБУ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ 6/01	78
<i>Терещенко В.С., Стрельникова В.Э.</i> СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ МЕТОДИКИ УЧЁТА ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ СОГЛАСНО П(С)БУ УКРАИНЫ И МСФО	81
<i>Терещенко В.С., Третьяченко Т.А.</i> СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ П(С)БУ 15 «ДОХОД» И МСФО 15 «ВЫРУЧКА ПО ДОГОВОРАМ С ПОКУПАТЕЛЯМИ»	84
<i>Шумская Л.А.</i> АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ АВТОМАТИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА	89
СЕКЦИЯ 2. НАПРАВЛЕНИЯ РАЗВИТИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА И КОНТРОЛЛИНГА В УСЛОВИЯХ ЭКОНОМИЧЕСКИХ ТРАНСФОРМАЦИЙ	94
<i>Алиева З.Р., Эльгайтарова Н.Т.</i> МЕХАНИЗМ РЕАЛИЗАЦИИ КРЕДИТНОЙ ПОЛИТИКИ БАНКА	94
<i>Боташева Л.С.</i> УЧЕТНО-ИНФОРМАЦИОННОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ БЮДЖЕТИРОВАНИЯ В ОРГАНИЗАЦИЯХ	97
<i>Головченко Н.В.</i> ОПЛАТА ТРУДА НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ДОНБАССА: СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ И НАПРАВЛЕНИЯ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ	101
<i>Лобанова М.Е., Кичурина В.А.</i> СИСТЕМА ПОКАЗАТЕЛЕЙ ОЦЕНКИ ФИНАНСОВОЙ УСТОЙЧИВОСТИ БЮДЖЕТА ПЕНСИОННОГО ФОНДА	105
<i>Моисеенко А.А., Буданова Н.В.</i> СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ФИНАНСОВОГО СОСТОЯНИЯ ПРЕДПРИЯТИЙ В СОВРЕМЕННЫХ ЭКОНОМИЧЕСКИХ УСЛОВИЯХ	111
<i>Оленичева Ю. А., Чернявская Т. Г.</i> СУЩНОСТЬ И МЕТОДИКА ПРОГНОЗИРОВАНИЯ БАНКРОТСТВА ПРЕДПРИЯТИЯ	115
<i>Ордашевская И.В.</i> СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ СИСТЕМЫ ВНУТРИФИРМЕННОЙ ОТЧЕТНОСТИ В УПРАВЛЕНЧЕСКОМ УЧЕТЕ	120
<i>Орлова В.А., Мелентьева О.В.</i> МЕТОДЫ НАЛОГОВОГО УЧЕТА В УЧЕТНО-НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЕ СУБЪЕКТОВ БИЗНЕСА	126
<i>Петренко С.Н., Зинченко Е.С.</i> СВР-АНАЛИЗ ПРИ ИСПОЛЬЗОВАНИИ ФУНКЦИОНАЛЬНЫХ СИСТЕМ КАЛЬКУЛЯЦИИ В УПРАВЛЕНЧЕСКОМ УЧЕТЕ	128
<i>Семенова Ф.З.</i> ПРИНЦИПЫ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ УСЛУГ КЕЙТЕРИНГА	140
<i>Федорец М.С., Акутина П.А.</i> ОСОБЕННОСТИ ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ ОПЕРАЦИЙ С ДЕНЕЖНЫМИ СРЕДСТВАМИ БЮДЖЕТНЫХ	143

УЧРЕЖДЕНИЙ ДНР: ПРАВОВОЙ АСПЕКТ	
<i>Цикисова Р.Х., Тоторкулова М.А.</i> ЛИЗИНГ КАК ИНСТРУМЕНТ ФИНАНСИРОВАНИЯ КАПИТАЛЬНЫХ ВЛОЖЕНИЙ	147
<i>Шихатов П. И.</i> ИНСТИТУЦИОНАЛЬНАЯ СРЕДА И ЕЕ ВЛИЯНИЕ НА УЧЕТНУЮ СИСТЕМУ ОРГАНИЗАЦИИ	150
СЕКЦИЯ 3. АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ ФОРМИРОВАНИЯ ЭФФЕКТИВНОЙ СИСТЕМЫ КОНТРОЛЯ В УПРАВЛЕНИИ ПРЕДПРИЯТИЕМ	155
<i>Яркова Н.И., Передереева В.М.</i> ВЫЯВЛЕНИЕ МОШЕННИЧЕСТВА КАК СПОСОБ КОНТРОЛЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЙ В СТРОИТЕЛЬНОЙ ОТРАСЛИ	155
СЕКЦИЯ 4. СОВРЕМЕННЫЕ ПОДХОДЫ К ФОРМИРОВАНИЮ ИНСТРУМЕНТАРИЯ ДЛЯ ВЫЯВЛЕНИЯ И ПРЕДУПРЕЖДЕНИЯ МОШЕННИЧЕСТВА В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ	159
<i>Головченко Н.В., Горяинова И.А.</i> ПРОТИВОДЕЙСТВИЕ МОШЕННИЧЕСТВУ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ	159
<i>Заиченко О. А., Болибок Д.С.</i> ПОДХОДЫ И МЕТОДЫ ВЫЯВЛЕНИЯ ПРЕДУПРЕЖДЕНИЯ МОШЕННИЧЕСТВА В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЁТЕ	162
<i>Терещенко В.С., Бойко Н.Р.</i> МОШЕННИЧЕСТВО И ПУТИ ЕГО ПРЕДОТВРАЩЕНИЯ	166
<i>Терещенко В.С., Кадыкова С.А.</i> МОШЕННИЧЕСТВО С ФИНАНСОВОЙ ОТЧЁТНОСТЬЮ КОМПАНИИ: СХЕМЫ И ПУТИ ПРЕДОТВРАЩЕНИЯ	171
<i>Тхагапсова С.К.-Г.</i> К ВОПРОСУ О ФАЛЬСИФИКАЦИИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЁТНОСТИ	178
СЕКЦИЯ 5. АКТУАЛЬНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ МОДЕРНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА	183
<i>Чацкис Ефим Давидович, Бирюкова Алена Васильевна</i> РАСЧЕТЫ С ПОКУПАТЕЛЯМИ КАК ОБЪЕКТ УЧЕТА	183
<i>Чацкис Ефим Давидович, Бобровников Владимир Владимирович</i> ПРОБЛЕМЫ ФОРМИРОВАНИЯ ОТЧЕТНОСТИ О СОБСТВЕННОМ КАПИТАЛЕ	187
<i>Петренко Светлана Николаевна, Бондарчук Виктория Викторовна</i> ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА КАК ОБЪЕКТ УЧЕТА	190
<i>Чацкис Ефим Давидович, Волощук Екатерина Ивановна</i> СУЩНОСТЬ ПОНЯТИЯ «ЗАРАБОТНАЯ ПЛАТА» В УСЛОВИЯХ РЫНОЧНОЙ ЭКОНОМИКИ	194
<i>Петренко Светлана Николаевна, Гатицкая Елена Витальевна</i> ДЕБИТОРСКАЯ ЗАДОЛЖЕННОСТЬ: ПРОБЛЕМЫ ОПРЕДЕЛЕНИЯ ПОНЯТИЯ	196
<i>Петренко Светлана Николаевна, Голик Анна Валерьевна</i> ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА РАСЧЕТОВ С ПОСТАВЩИКАМИ	200
<i>Петренко Светлана Николаевна, Губанова Виктория Вячеславовна</i> ЗАТРАТЫ НА ПРОИЗВОДСТВО КАК ОБЪЕКТ УЧЕТА	203

<i>Петренко Светлана Николаевна, Емелечкин Илья Павлович</i>	206
ОСНОВЫ УЧЕТА ОБЯЗАТЕЛЬСТВ	
<i>Чацкис Ефим Давидович, Жук Сергей Вадимович</i>	209
НЮАНСЫ В ДОКУМЕНТИРОВАНИИ ТОВАРНЫХ ОПЕРАЦИЙ	
<i>Чацкис Ефим Давидович, Заботина Евгения Александровна</i>	213
ЭКОНОМИЧЕСКАЯ СУЩНОСТЬ ИНВЕСТИЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ	
<i>Секирина Наталья Владимировна, Зверева Юлия Леонидовны</i>	216
ОПЕРАЦИИ С ПРОИЗВОДСТВЕННЫМИ ЗАПАСАМИ КАК ОБЪЕКТ УЧЕТА	
<i>Петренко Светлана Николаевна, Костюк Елена Станиславовна</i>	218
РАСХОДЫ БЮДЖЕТНОЙ ОРГАНИЗАЦИИ КАК ОБЪЕКТ УЧЕТА	
<i>Секирина Наталья Владимировна, Кущева Юлия Олеговна</i>	221
КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ КАК ЭЛЕМЕНТ МЕТОДА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА	
<i>Секирина Наталья Владимировна, Михайленко Ирины Владимировны</i>	225
РАСХОДЫ ПРЕДПРИЯТИЯ В СИСТЕМЕ УЧЕТА	
<i>Чацкис Ефим Давидович, Рубаная Екатерина Дмитриевна</i>	228
СУЩНОСТЬ СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ ПРЕДПРИЯТИЯ	
<i>Чацкис Ефим Давидович, Силина Анастасия Александровна</i>	231
ОСОБЕННОСТИ ДОКУМЕНТАЛЬНОГО ОФОРМЛЕНИЯ ОПЕРАЦИЙ С ТОВАРНЫМИ ЗАПАСАМИ	
<i>Секирина Наталья Владимировна, Фомичева Светлана Сергеевна</i>	233
ПОРЯДОК ОЦЕНКИ ОПЕРАЦИЙ С МАЛОЦЕННЫМИ И БЫСТРОИЗНАШИВАЮЩИМИСЯ ПРЕДМЕТАМИ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ УЧЕТА	
<i>Петренко Светлана Николаевна, Хрущ Виктория Владимировна</i>	236
НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ КАК ОБЪЕКТ УЧЕТА	
<i>Петренко Светлана Николаевна, Шподарис Денис Александрович</i>	239
ГЕНЕЗИС СУЩНОСТИ «ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА» КАК ОБЪЕКТА УЧЕТА	
<i>Куруленко Т. А.</i> ДОКУМЕНТАЛЬНОЕ ОФОРМЛЕНИЕ ОПЕРАЦИЙ ПО ВЫБИТИЮ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ	243

ОРГАНИЗАЦИОННЫЙ КОМИТЕТ

Председатель оргкомитета:

Азарян Елена Михайловна – проректор по научной работе ГО ВПО «Донецкий национальный университет экономики и торговли имени Михаила Туган-Барановского», Академик АЭН Украины, заведующая кафедрой маркетинга и коммерческого дела ГО ВПО «Донецкий национальный университет экономики и торговли имени Михаила Туган-Барановского», доктор экономических наук, профессор.

Заместители председателя:

Омельянович Лидия Александровна – первый проректор ГО ВПО «Донецкий национальный университет экономики и торговли имени Михаила Туган-Барановского», Академик АЭН Украины, заведующая кафедрой финансов ГО ВПО «Донецкий национальный университет экономики и торговли имени Михаила Туган-Барановского», доктор экономических наук, профессор;

Рассулова Надежда Васильевна – директор Института учета и финансов ГО ВПО «Донецкий национальный университет экономики и торговли имени Михаила Туган-Барановского», кандидат экономических наук, профессор;

Петренко Светлана Николаевна – заведующая кафедрой бухгалтерского учета ГО ВПО «Донецкий национальный университет экономики и торговли имени Михаила Туган-Барановского», Академик АЭН Украины, доктор экономических наук, профессор.

Члены оргкомитета:

Чацкис Ефим Давыдович – профессор кафедры бухгалтерского учета ГО ВПО «Донецкий национальный университет экономики и торговли имени Михаила Туган-Барановского», Академик АЭН Украины, кандидат экономических наук, профессор;

Лукашова Инна Александровна – доцент кафедры бухгалтерского учета ГО ВПО «Донецкий национальный университет экономики и торговли имени Михаила Туган-Барановского», кандидат экономических наук, доцент;

Максютенко Иван Семенович – заместитель директора института учета и финансов ГО ВПО «Донецкий национальный университет экономики и торговли имени Михаила Туган-Барановского», доцент кафедры бухгалтерского учета ГО ВПО «Донецкий национальный университет экономики и торговли имени Михаила Туган-Барановского», кандидат экономических наук, доцент;

Секирина Наталья Владимировна – доцент кафедры бухгалтерского учета ГО ВПО «Донецкий национальный университет экономики и торговли имени Михаила Туган-Барановского», кандидат экономических наук, доцент.

Ученый секретарь:

Федорец Марина Семеновна – доцент кафедры бухгалтерского учета ГО ВПО «Донецкий национальный университет экономики и торговли имени Михаила Туган-Барановского», кандидат экономических наук, доцент.