

Министерство образования и науки Российской Федерации

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«Оренбургский государственный университет»

МЕТОДОЛОГИЯ СОВРЕМЕННОЙ СИСТЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Учебное пособие

Рекомендовано ученым советом федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Оренбургский государственный университет» для обучающихся по образовательным программам высшего образования – программам подготовки научно-педагогических кадров в аспирантуре 38.06.01 Экономика

Оренбург
2017

УДК 657.1:338.47(075.8)

ББК 65.052.253.8я73

М54

Рецензент - доктор экономических наук, профессор С.В. Панкова

Авторы: З.С. Туякова, Е.В. Саталкина, Л.А. Свиридова, Т.В. Черемушникова

М54 Методология современной системы бухгалтерского учета: учебное пособие / З.С. Туякова, Е.В. Саталкина, Л.А. Свиридова, Т.В. Черемушникова; Оренбургский гос. ун-т. – Оренбург: 2017. – 274 с. ISBN 978-5-7410-1848-4

Раскрыта экономическая сущность стоимостного измерения в системе категорий современного бухгалтерского учета, показаны возможности использования в бухгалтерском учете различных видов стоимости, изложены новые подходы к формированию в учете стоимости, основного, интеллектуального и оборотного капитала бизнеса; рассмотрены методологические проблемы формирования профессионального суждения бухгалтера; приведены основные направления развития теории и методики бухгалтерского (финансового, управленческого) учета на примере рекламной и телекоммуникационной деятельности как наиболее динамично развивающихся сфер экономики.

Для аспирантов, обучающихся по направлению подготовки 38.06.01 Экономика, по программе «Бухгалтерский учет, статистика» по разделу 1 специальной дисциплины аспирантуры «Бухгалтерский учет, статистика». Пособие может быть полезным также для преподавателей вузов, практикующих бухгалтеров, аудиторов и других специалистов, интересующихся проблемами современного бухгалтерского учета.

Авторский коллектив: Туякова З.С. – введение, глава 1, общая редакция; Саталкина Е.В. - глава 2, Свиридова Л.А.- глава 3, Черемушникова Т.В.- глава 4.

УДК 657.1:338.47(075.8)

ББК 65.052.253.8я73

© Туякова З.С.,
Саталкина Е.В.,
Свиридова Л.А.,
Черемушникова Т.В., 2017
© ОГУ, 2017

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	5
1 РАЗВИТИЕ МЕТОДОЛОГИИ СТОИМОСТНОГО ИЗМЕРЕНИЯ В СОВРЕМЕННОМ БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ	7
1.1 КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ПОДХОДЫ К СОДЕРЖАНИЮ ДОХОДОВ, РАСХОДОВ, ЗАТРАТ И ИЗДЕРЖЕК В СИСТЕМЕ КАТЕГОРИЙ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА	7
1.2 ХАРАКТЕРИСТИКА РАЗЛИЧНЫХ ВИДОВ СТОИМОСТИ, ИСПОЛЬЗУЕМЫХ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ.....	16
1.3 НЕТРАДИЦИОННЫЕ ПОДХОДЫ К ФОРМИРОВАНИЮ СТОИМОСТИ ОСНОВНОГО КАПИТАЛА В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ	24
1.4 ОРГАНИЗАЦИОННО - МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ФОРМИРОВАНИЯ СТОИМОСТИ ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНОГО КАПИТАЛА В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ	29
1.5 МЕТОДИКА ФОРМИРОВАНИЯ СТОИМОСТИ ОБОРОТНОГО МАТЕРИАЛЬНОГО КАПИТАЛА В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ.....	37
1.6 ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ	68
2 МЕТОДОЛОГИЯ ФОРМИРОВАНИЯ ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО СУЖДЕНИЯ БУХГАЛТЕРА	74
2.1 РОЛЬ И ЗНАЧЕНИЕ ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО СУЖДЕНИЯ КАК ИНСТРУМЕНТАРИЯ СОВРЕМЕННОГО БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА	74
2.2 ФОРМИРОВАНИЕ И РЕАЛИЗАЦИЯ ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО СУЖДЕНИЯ БУХГАЛТЕРА ПРИ ИДЕНТИФИКАЦИИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ .	93
2.3 ПРИМЕНЕНИЕ ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО СУЖДЕНИЯ В УЧЕТЕ ПЕРЕОЦЕНКИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ	101
2.4 ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ	113
2.5 ТЕСТЫ ДЛЯ САМОПРОВЕРКИ	116
3 ОРГАНИЗАЦИЯ И МЕТОДИКА БУХГАЛТЕРСКОГО ФИНАНСОВОГО УЧЕТА (НА ПРИМЕРЕ РЕКЛАМНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ).....	119

3.1 СИСТЕМА НОРМАТИВНОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ УЧЕТА РЕКЛАМНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ	119
3.2 ФОРМИРОВАНИЕ В УЧЕТЕ ДОХОДОВ ОТ РЕКЛАМНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ.....	137
3.3. ОРГАНИЗАЦИЯ УЧЕТА РАСХОДОВ, СВЯЗАННЫХ С ОСУЩЕСТВЛЕНИЕМ РЕКЛАМНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ	144
3.4. СПЕЦИФИКА ФОРМИРОВАНИЯ ОТЧЕТА О ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТАХ В РЕКЛАМНЫХ КОМПАНИЯХ	163
3.5 ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ	169
3.6 ТЕСТЫ ДЛЯ САМОПРОВЕРКИ	170
4 РАЗВИТИЕ ТЕОРИИ И МЕТОДИКИ БУХГАЛТЕРСКОГО УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА (НА ПРИМЕРЕ ТЕЛЕКОММУНИКАЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ)	174
4.1 ОСОБЕННОСТИ ТЕЛЕКОММУНИКАЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ И ИХ ВЛИЯНИЕ НА СПЕЦИФИКУ ОРГАНИЗАЦИИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА	174
4.2 РАЗДЕЛЬНЫЙ УЧЕТ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ ПО ВИДАМ УСЛУГ СВЯЗИ В ТЕЛЕКОММУНИКАЦИОННЫХ КОМПАНИЯХ	191
4.3 СУЩНОСТЬ И СТРУКТУРА БИЗНЕС-ПРОЦЕССОВ КАК ОБЪЕКТОВ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В ТЕЛЕКОММУНИКАЦИОННЫХ КОМПАНИЯХ	204
4.4 КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ ТЕЛЕКОММУНИКАЦИОННЫХ КОМПАНИЙ ПО БИЗНЕС-ПРОЦЕССАМ.....	215
4.5 ОРГАНИЗАЦИЯ БЮДЖЕТИРОВАНИЯ ПО БИЗНЕС-ПРОЦЕССАМ В ТЕЛЕКОММУНИКАЦИОННЫХ КОМПАНИЙ.....	227
4.6 ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ	245
4.7 ТЕСТЫ ДЛЯ САМОПРОВЕРКИ	246
СЛОВАРЬ ТЕРМИНОВ	250
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ	258

Введение

Это пособие о современной системе бухгалтерского учета. Методология учета постоянно меняется. Поэтому аспиранты, как будущие преподаватели и исследователи, должны знать не только действующие нормы, правила и подходы к организации современной системы бухгалтерского учета в целом и таких его подсистем, как бухгалтерский финансовый и бухгалтерский управленческий учет, но и перспективы развития данных видов учета.

Сложность и актуальность рассматриваемых в пособии проблем методологического и методического характера обусловлена следующими причинами:

- процессами трансформации стоимостного измерения объектов бухгалтерского как одного из основополагающих элементов метода данного направления экономической науки;

- возникновением потребности в теоретическом осмыслении роли и значения профессионального суждения как относительно нового инструментария современного бухгалтерского учета и в формировании его методологии;

- необходимостью развития новых подходов к теории и к методике ведения финансового и управленческого учета на предприятиях различной отраслевой направленности.

Настоящее учебно-практическое пособие включает четыре главы и семнадцать параграфов.

В первой главе пособия изложены концептуальные подходы к содержанию доходов, расходов, затрат и издержек как категорий бухгалтерского учета, приведена характеристика различных видов стоимостей, используемых в бухгалтерском учете, изложены организационно-методическое регулирование формирования в учете стоимости основного, интеллектуального и оборотного капитала бизнеса.

Вторая глава посвящена обоснованию роли и значения профессионального суждения в бухгалтерском учете и аудите, раскрытию проблем формирования и

реализации профессионального суждения бухгалтера на этапах принятия к учету основных средств, как наиболее сложных объектов бухгалтерского учета; раскрытию особенностей применения профессионального суждения в учете переоценки основных средств.

Третья и четвертая главы пособия раскрывают специфику организации и методики бухгалтерского финансового и бухгалтерского управленческого учета на примере сравнительно новых видов экономической деятельности в системе экономики России - рекламной и телекоммуникационной деятельности, наиболее широко использующих современные информационные технологии.

В частности, в третьей главе дана оценка современного состояния регулирования рекламной деятельности в России, раскрыты методические вопросы, связанные с формированием доходов и организацией расходов в рекламных компаниях; изложены особенности составления бухгалтерской (финансовой) отчетности в хозяйствующих субъектах, функционирующих в данной сфере экономики.

В четвертой главе пособия рассмотрена специфика ведения бухгалтерского управленческого учета в телекоммуникационных компаниях, где изложены:

- особенности телекоммуникационной деятельности, предопределяющие организацию управленческого учета;
- преимущества и недостатки действующей системы раздельного учета по видам услуг связи;
- раскрыта сущность и структура бизнес-процессов в телекоммуникационных компаниях;
- приведена классификация расходов в разрезе выделенных бизнес-процессов;
- рассмотрена методика организации бюджетирования по различным группам бизнес-процессов.

1 Развитие методологии стоимостного измерения в современном бухгалтерском учете

1.1 Концептуальные подходы к содержанию доходов, расходов, затрат и издержек в системе категорий бухгалтерского учета

Одним из ключевых понятий, используемых в системе стоимостного измерения объектов бухгалтерского учета, является понятие «доходы».

Большой Экономический словарь и Большой Бухгалтерский словарь понятие «доход» рассматривают с трёх позиций:

- с одной стороны, как денежные или иные ценности, получаемые в результате какой-либо деятельности;

- с другой, - как результат производственно-хозяйственной деятельности, получаемый как разница между стоимостью реализованной продукции и услуг и производственными затратами;

- с третьей, – как выплачиваемые владельцам дивиденды или проценты, выраженные в процентах от текущей цены ценных бумаг [11, с.243; 12, с.102].

Содержание понятия «доход» в Новой экономической энциклопедии комментируется как «денежные и материальные поступления от использования факторов производства» [131, с.127]. Уязвимость данного подхода состоит в том, что не указываются критерии признания дохода и привязки его ко времени.

Современный экономический словарь отмечает, что «доход» – это чрезвычайно распространенное, широко применяемое и в то же время крайне многозначное понятие, широкий смысл которого означает любой приток денежных средств или получение материальных ценностей, обладающих денежной стоимостью» [128, с.108].

Определение сущности дохода в западном учете трактуется с использованием трёх концепций: концепции продукта, концепции выбытия и концепции прироста [166, с. 232 - 243].

В концепции продукта доход рассматривается как динамический процесс создания предприятием товаров и услуг в течение определенного промежутка времени [58, 176]. В частности, такие ученые, как Патон и Литтлтон, доходом называли продукт деятельности предприятия [180]. Как видим, определение дохода в этой концепции не характеризует ни момент признания дохода, ни его величину, что является по справедливому утверждению многих отечественных и зарубежных ученых основным недостатком указанного понятия [66 с.155; 166, с.232].

При использовании *концепции выбытия* делается акцент на признании дохода только после передачи покупателям произведенной продукции и услуг. Уязвимость подобного подхода состоит в том, что он не позволяет учитывать в составе дохода выручку, начисленную в зависимости от условий договора, по завершённым этапам выполненных работ. Например, в строительных организациях доходы по строительно-монтажным работам учитываются, как правило, в зависимости от процента выполнения работ по договорам подряда, хотя передача объекта покупателю (заказчику) производится после окончания всех работ и ввода объекта в эксплуатацию.

В концепции прироста доход определяется как денежные средства, полученные на момент продажи товаров и услуг или после неё при продаже в кредит. При этом сущность дохода как категории бухгалтерского учета состоит в притоке или приросте активов в результате продажи товаров и услуг [166, с.233]. Данный подход является более предпочтительным по сравнению с подходами в концепции продукта и концепции выбытия, поскольку измерение величины дохода в концепции прироста зависит от денежной оценки активов и согласуется с традиционной практикой его отражения в бухгалтерском учете. В соответствии с концепцией прироста доход - это приток активов хозяйствующей единицы или погашение его кредиторской задолженности (или комбинации того и другого) в результате поставки или производства товаров, оказания услуг или других операций, составляющих её основную деятельность.

Однако, несмотря на указанные недостатки концепции прироста, именно эта концепция используется при определении сущности понятия доходов на уровне

международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). В соответствии с МСФО доходами признаются увеличение хозяйственной выгоды в течение отчетного периода благодаря притоку или повышению стоимости активов или уменьшению долгов [145, с.36].

Аналогичным образом комментирует содержание доходов Торговый Кодекс Германии - основной нормативный документ, регулирующий бухгалтерский учет в этой стране [там же].

Как видим, здесь сделан акцент не только на приток активов, но и на повышение их стоимости, который является оправданным, т. к. увеличение стоимости активов возможно не только при их поступлении, но и в результате их переоценки. Однако уязвимость этого подхода к определению доходов заключается в том, что он рассматривается вне связи с вкладами собственников.

В соответствии с Концепцией бухгалтерского учета в рыночной экономике России, доходом считается увеличение экономических выгод в течение отчетного периода или уменьшение обязательств, которые приводят к увеличению капитала, отличного от вклада собственников [59, п.7.5].

Определение данной категории в ПБУ 9/99 изложено следующим образом: «Доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящие к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества)» [34, п.2].

Основным преимуществом этих определений по сравнению с понятием дохода по МСФО является отражение дохода как увеличения капитала организации, но разграничение этого понятия от вкладов собственников имущества организации.

Определение дохода в ПБУ 9/99, по сути, повторяет содержание понятия дохода, приведенного в Концепции. Отличие состоит в том, что признание доходов по Концепции ограничено рамками отчетного периода, в то время как в ПБУ 9/99 данный аспект не упоминается, но уточняется, что доходы возникают в результате поступления активов и (или) погашения обязательств.

По нашему мнению, содержание понятия «доходы» должно акцентировать:

- увеличение капитала в результате прироста стоимости активов в результате их поступления и (или) корректировки оценки имеющихся в наличии активов;
- основные элементы, учитываемые в составе доходов организации;
- привязку к определенному моменту времени в зависимости от условия их признания в бухгалтерском учете;
- стоимостное измерение доходов и их влияние на капитал экономического субъекта.

Поэтому доходы представляют собой увеличение экономических выгод в течение отчетного периода в результате притока активов и (или) повышения их стоимости, и (или) уменьшения обязательств, приводящие к увеличению капитала организации за исключением вкладов собственников.

Это определение, в отличие от содержания понятия доходов, указанного в Концепции, отмечает признание дохода в бухгалтерском учете, которое неразрывно связано с понятием перехода права собственности на продукцию, товары, работы и услуги.

Одним из обязательных условий признания дохода в бухгалтерском учете является его распределение по отчетным периодам, что нашло правомерное отражение в Концепции. Однако этот аспект не указан в определении дохода в ПБУ 9/99, который связывает возникновение доходов только с поступлением активов и (или) уменьшением обязательств. В то время как подчеркивалось выше, повышение стоимости активов возможно не только в случаях их поступления, но и при переоценке.

Таким образом, назначение понятия «доходы» в бухгалтерском учете состоит в стоимостном измерении притоков материальных и финансовых ресурсов на предприятии и (или) корректировке их оценки.

Использование или потребление этих ресурсов, необходимых для получения доходов, измеряется в бухгалтерском учете с помощью понятий «расходы», «издержки», «затраты», которые в справочной литературе и отечественной практике бухгалтерского учета в большинстве случаев используются как синонимы, хотя экономическая сущность этих терминов различная.

Так, Большой Бухгалтерский словарь понятие «расходы» комментирует как затраты, издержки; или уменьшение средств предприятия или увеличение его обязательств в процессе хозяйственной деятельности в целях получения прибыли, приводящие к уменьшению величины собственного капитала [11, с.377].

В Современном экономическом словаре отмечается, что расходы - это перемещение средств в процессе хозяйственной деятельности, приводящие к уменьшению средств предприятия или увеличению его долговых обязательств. Синонимы - затраты, издержки [128, с.326].

Новая экономическая энциклопедия указывает, что расходы представляют собой фактически произведенные на определенную дату и документально подтвержденные затраты [131, с.443]. Издержки при этом комментируются как затраты собственных ресурсов организации, но отмечается, что понятия «издержки» и «затраты» не тождественны [131, с.153].

Нет единства относительно указанных понятий и в зарубежной справочной литературе. Так, в одном из словарей термин «cost» переводится как денежное выражение (стоимостная мера) величины ресурсов (средств), фактически затраченных или потенциально необходимых для достижения определенной цели (производства единицы продукции, выполнения заказа, реализации проекта, контроля деятельности подразделения и т.д.) [137, с.35]; в другом - как себестоимость, стоимость, издержки, затраты, а термин «expenses» трактуется как «расходы, издержки, затраты» [170, с.45, 62].

Многие отечественные ученые считают недопустимым отождествление терминов «затраты», «издержки», «расходы»: П.С. Безруких [8], В.Д. Врублевский [23]; М.И. Кутер [67]; П.П. Лабзунов [68]; В.А. Пипко, Л.Н.Булавина, И.В.Кулиш, В.И. Кузнецова [15], Е.Е. Румянцева [131]; Я.В. Соколов [140] и др.

Распространение понятия «расходы организации» обусловлено, на наш взгляд, использованием его как в МСФО, так и во многих федеральных стандартах (ПБУ) и других нормативных документах различного уровня регулирования.

В Принципах подготовки и составления финансовой отчетности по МСФО отмечается, что «расходы - это уменьшение экономических выгод в течение

отчетного периода, происходящее в форме оттока или истощения активов или увеличения обязательств, ведущих к уменьшению капитала, не связанных с его распределением между участниками акционерного капитала» [78, с. 51].

Приведенное определение характеризует расходы как отток ресурсов в целях извлечения прибыли. Однако не уточняет критерии признания прибыли и другие аспекты экономической природы расходов.

Определение данного понятия в п.2 ПБУ10/99 «Расходы организации», повторяет, по сути, определение МСФО: «Расходами признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества)» [129, п.2].

Приведенное определение полностью повторяется также в Толковом бухгалтерском словаре [6, с.106].

Содержание расходов в западном учете, также как и доходов, определяется с использованием трёх концепций: концепции продукта, концепции выбытия и концепции и концепции прироста.

Таким образом, расходы организации представляют собой уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода в результате оттока активов и (или) снижения их стоимости, и (или) увеличения обязательств, приводящие к уменьшению капитала организации за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников).

С понятием «расходы» неразрывно связано понятие «затраты», под которым понимают потребленные ресурсы или деньги, которые нужно заплатить за товары или услуги. Возникновение затрат связано с выплатой денежных средств или увеличением кредиторской (уменьшением дебиторской) задолженности.

При определении данного понятия большинство отечественных ученых подчеркивают, что это не просто израсходованные средства на приобретение ресурсов, но способных принести доход в будущем. В то время как расходы - это стоимость ресурсов, использованных организацией в течение определенного

периода для получения доходов, т.е. - это часть затрат, представленных в себестоимости проданной продукции (работ, услуг).

По нашему мнению, наиболее четко разграничила понятия «расходы» и «затраты» С.А. Николаева. Автор подчеркивает, что расходы возникают в результате хозяйственных операций, приводящих к уменьшению капитала организации, отличных от распределения между участниками; затраты - это операции по использованию в хозяйственной деятельности организации за отчетный период материальных, трудовых и финансовых и иных ресурсов.

В общем случае хозяйственные операции продолжают числиться в составе затрат до тех пор, пока не наступит момент признания доходов, на извлечение которых и было направлено потребление данных ресурсов. В момент признания доходов затраты признаются в качестве расходов. Следовательно, как считает автор, различие в понятиях «расходы» и «затраты» заключается не в их экономическом содержании и назначении, а в моменте признания доходов, предшествующих расходам (затратам).

Затраты в момент их признания в бухгалтерском учете, в отличие расходов, не оказывают влияния на прибыль.

По нашему мнению, наиболее приемлемым можно считать определение, сформулированное С.А. Николаевой, считающей, что затраты – это использование средств на приобретение ресурсов (материальных, трудовых и т.п.) для осуществления предпринимательской деятельности хозяйствующего субъекта.

Использование ресурсов при этом означает трансформацию в учете затрат или определенной их части в расходы текущего или будущего периодов, последующее их сопоставление с соответствующими доходами.

Затраты трансформируются в активы, если предполагается длительный срок использования этих активов, как правило, в течение более чем одного года и получения от их использования доходов в течение этого срока.

Таким образом, взаимосвязь затрат, расходов и доходов в бухгалтерском учете можно представить следующим образом (рисунок 1).

Наиболее полно раскрывает экономическую сущность понятия «затраты на производство» определение П. С. Безруких: «Затраты на производство представляют собой совокупные затраты предприятия на производство и реализацию продукции за определенный период безотносительно к тому, приходится затраты на законченный продукт (что соответствует себестоимости продукции) или (и) на незавершенное производство. В этом отношении издержки производства и затраты на производство близки по своему экономическому содержанию» [8, с.12]. Именно данное определение раскрывает указанное понятие как совокупность затрат на производство готовой продукции, соответствующее её себестоимости, и стоимость незавершенного производства.

Большой бухгалтерский словарь понятие «издержки» комментирует как израсходованную на что-либо сумму, или как затраты, а также как истекшие затраты [11, с.133].



Рисунок 1 - Взаимосвязь затрат и расходов в бухгалтерском учете

В Современном экономическом словаре отмечается, что издержки - это выраженные в денежной форме затраты, обусловленные расходованием разных видов экономических и финансовых ресурсов [128, с.137]. Финансово-кредитный

энциклопедический словарь определяет издержки как выраженные в ценностях, денежных измерителях текущие затраты на производство продукции (издержки производства) или на её обращение (издержки обращения) [163, с.349].

При этом одни авторы затраты и издержки определяют как расходы, предполагаемые к возмещению (говоря бухгалтерским языком - включаемые в себестоимость) [141, с.552], другие - считают издержками реальные или предположительные затраты финансовых ресурсов предприятия [164, с.11]. В указанных определениях понятие одних экономических категорий приводится с помощью других категорий, что на наш взгляд, нельзя признать оправданным.

Также нет единства в комментариях к этому понятию среди ученых стран с развитой рыночной экономикой. Так, по мнению американских ученых Р. Энтони и Дж. Рис, «Издержки (стоимость) - это денежное измерение суммы ресурсов, используемых с какой-то целью» [175, с.46].

Обобщая позиции отечественных и зарубежных ученых, понятие «издержки» для цели бухгалтерского учета на уровне экономического субъекта можно определить как стоимость всех ресурсов, использованных на производство продукции (работ, услуг) за отчетный период, приходящихся на готовую продукцию и остатки незавершенного производства. В данном контексте понятия «издержки» используется более узкое его смысловое значение по отношению к хозяйствующему субъекту, как «издержки производства».

Содержание указанных понятий в бухгалтерском учете представлено в таблице 1.

Таблица 1- Категории стоимостного измерения в бухгалтерском учете

Категории	Содержание определений
Доходы	Увеличение экономических выгод в течение отчетного периода в результате притока активов <i>и (или) повышения их стоимости</i> и (или) уменьшения обязательств, приводящие к увеличению капитала организации за исключением вкладов собственников.
Расходы	Уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода в результате оттока активов <i>и (или) снижения их стоимости</i> и (или) увеличения обязательств, приводящие к уменьшению капитала организации за исключением уменьшения

Продолжение таблицы 1

Категории	Содержание определений
	вкладов по решению участников (собственников)
Затраты	Стоимость капитала, вовлеченного в отчетном периоде в предпринимательскую деятельность хозяйствующего субъекта, трансформируемого в момент признания в учете в расходы (текущего или будущих периодов) и в активы; исчисленного с достаточной степенью точности, сопоставляемого с доходами текущего или будущего периодов.
Издержки производства	Стоимость всех ресурсов, использованных на производство продукции (работ, услуг) за отчетный период, приходящихся на готовую продукцию и остатки незавершенного производства.

Система стоимостных категорий в бухгалтерском учете включает также себестоимость и различные виды стоимости, содержание которых будет рассмотрено в следующем параграфе данной главы учебного пособия.

1.2 Характеристика различных видов стоимости, используемых в бухгалтерском учете

Себестоимость продукции (работ, услуг) - это величина расходов экономического субъекта на производство и продажу продукции (работ, услуг), т.е. расходов, связанных с осуществлением обычной деятельности субъекта или используемых при этом материальных, трудовых и финансовых ресурсов, обязательно возмещаемых для осуществления простого воспроизводства.

В зависимости от типа хозяйственных операций различают себестоимость производственную и себестоимость заготовительную или покупную. В первом случае уместно использование категории себестоимости продукции (работ, услуг), во втором - категории себестоимости приобретённых активов. Поэтому различают понятия «себестоимость» в широком смысле и более конкретные понятия - себестоимости продукции (работ, услуг) и себестоимости приобретённых активов. При этом по отношению к последней, в российском учете различают два вида себестоимости – фактическую себестоимость (первоначальную стоимость) и текущую себестоимость (восстановительную стоимость), что нашло отражение в

Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России [59]. Первый вид себестоимости представляет собой сумму денежных средств или их эквивалентов, уплаченная или начисленная при приобретении или производстве объекта (или при учете кредиторской задолженности).

В рамках данного вида себестоимости в бухгалтерском учете используется также понятие - *балансовая (учетная) стоимость*, представляющая собой стоимостную оценку объекта в бухгалтерском балансе хозяйствующего субъекта на определенный момент времени. Данное понятие представляет актуальность в основном для внеоборотных активов, балансовой стоимостью которых признается разница между первоначальной (восстановительной) стоимостью и суммой накопленной амортизации.

По отношению к внеоборотным активам используется также понятие *амортизируемой стоимости*, которая представляет собой разницу между первоначальной стоимостью и ликвидационной стоимостью объекта.

Второй вид себестоимости воспринимается как сумма денежных средств или их эквивалентов, которая может быть уплачена в настоящее время в случае необходимости замены какого-либо объекта.

Категория цены используется в основном по отношению к рыночной цене. *Рыночная цена* в общем случае представляет собой цену, по которой данный предмет может быть продан или приобретен. В первом случае используется *рыночная сбытовая цена*, уровень которой является отправной точкой отсчета при установлении цен на реализуемые товары, т.е. это цена для продавца, во втором случае речь идет о *рыночной заготовительной цене*, т.е. цене для покупателя. Поэтому даже по одним и тем же товарам и услугам необходимо различать рыночную цену для продавца и рыночную цену для покупателя. Разница между теми и другими ценами может быть довольно значительной, т.к. любой хозяйствующий субъект, будь это производитель или посредник, закладывает в цену по указанным операциям долю коммерческой прибыли. Применение оценки по текущей или рыночной стоимости практической деятельности связано со стремлением учета хозяйственной конъюнктуры, необходимость в котором

обусловлено тем обстоятельством, что бухгалтерские оценки, сложившиеся на момент принятия того или иного объекта на учет, могут иметь значительное отклонение от уровня текущих рыночных цен на аналогичные виды имущества.

Для современного этапа развития отечественной экономики характерно определение уровня рыночной стоимости на основе различных видов цен, применение которых в практической деятельности хозяйствующих субъектов обусловлено целями проводимой оценки, большим количеством пользователей результатами оценки и многообразием их интересов, преследуемых при этом.

Система рыночных цен, используемых в настоящее время, базируется на следующих видах цен: справочных цен, биржевых цен, цен торгов или тендеров, цен предложений, цен фактических сделок при внутренней торговле, импортных цен и мировых цен.

Содержание указанных видов цен и возможности их применения в современном бухгалтерском учете для стоимостного измерения капитала в процессе его кругооборота представлено в таблице 2.

Таблица 2 – Содержание различных видов рыночных цен и их использование в бухгалтерском учете

Виды цен	Содержание оценки	Возможности использования в бухгалтерском учете
Справочные цены	Официально публикуемые цены производителей или торговых организаций в информационных свиданиях (справочных, каталогах и т.п.)	При анализе уровня цен в качестве справочных данных при заключении договоров поставок и определении стоимости объекта сделки
Биржевые цены	Цены реализации активов на торгово-промышленных, фондовых и др. биржах	При корректировке оценки отдельных видов активов в бухгалтерском учете и в качестве справочной информации при операциях купли-продажи
Цены тендерных торгов	Цены, формируемые при конкурсном размещении заказов по тендерным торгам	При оформлении заявок на участие в торгах, а также при установлении цен реализации на товары, работы и услуги

Продолжение таблицы 2

Виды цен	Содержание оценки	Возможности использования в бухгалтерском учете
Цены предложений	Цены, предлагаемые производителями и торговыми посредниками, публикуемые в прайс-листах, каталогах и т.п.	При заключении договоров поставок и определении цен покупок
Цены фактических сделок	Договорные цены по операциям купли-продажи между организациями внутри страны	При переоценке отдельных видов активов
Мировые цены	Экспортные цены ведущих фирм – производителей на стратегические виды сырья и продукцию машиностроения	В качестве информации при принятии решений в стратегическом управленческом учете и при заключении контрактов по экспортным операциям

Таким образом, широкое смысловое значение понятия «рыночная стоимость» представляет собой стоимость, по которой могут быть приобретены или проданы товары, работы, услуги на определенную дату времени в обычных условиях активного рынка. На основе данного подхода к рыночной стоимости в целом рассматриваются первоначальная стоимость, восстановительная стоимость, возмещаемая стоимость и ликвидационная стоимость.

Первоначальная стоимость (фактическая себестоимость) - стоимость приобретения (покупки) активов и всех затрат хозяйствующего субъекта на доведение активов до состояния, пригодного к использованию определяемая на основании фактических договоров (сделок), заключаемых в условиях рынка.

Восстановительная стоимость - рыночная стоимость активов и обязательств организации на определенный момент времени с учетом рыночной оценки их покупки на эту дату, изношенности и фактического состояния объекта, т.е. это сумма, которая должна быть уплачена хозяйствующим субъектом за приобретение аналогичных объектов взамен имеющихся.

Наряду с восстановительной стоимостью используется понятие возмещаемой стоимости, которая представляет собой (согласно концепции МСФО) наибольшее значение из двух показателей стоимости - суммы, ожидаемой от получения, в результате его продажи или суммы от дальнейшего использования объекта.

В рамках ликвидационной стоимости используют также понятие возможной *реализационной цены*, применение которой в бухгалтерском учете уместно в случаях стоимостного измерения различных видов дефектного или неликвидного имущества, например залежалых товаров или бракованных изделий.

Содержание системы различных видов стоимости представлено в таблице 3.

Таблица 3 - Содержание системы различных видов стоимости как категорий бухгалтерского учета

Виды стоимости	Содержание определений
Общее понятие рыночной стоимости	Стоимость, по которой могут быть приобретены или проданы товары, работы, услуги на определенную дату времени в обычных условиях активного рынка.
Первоначальная стоимость (фактическая себестоимость)	Стоимость приобретения (покупки) активов и всех затрат хозяйствующего субъекта на доведение активов до состояния, пригодного к их использованию; определяемая на основании фактических договоров (сделок), заключаемых в условиях рынка
Восстановительная стоимость	Рыночная стоимость активов и обязательств организации на определенный момент времени с учетом рыночной оценки их покупки на эту дату, изношенности и фактического состояния объекта, т.е. это сумма, которая должна быть уплачена хозяйствующим субъектом за приобретение аналогичных объектов взамен имеющихся.
Возмещаемая стоимость	Возмещаемая стоимость - это наибольшее значение из двух сумм – ожидаемой стоимости актива, предполагающейся к возмещению экономическим субъектом в процессе его продажи или дальнейшего использования, включая ликвидационную стоимость.
Ликвидационная стоимость	Предполагаемая сумма, которую ожидает получить хозяйствующий субъект в конце срока полезного использования объекта за вычетом ожидаемых затрат по их выбытию с учетом уровня рыночных цен на дату приобретения или переоценки этих активов.
Цена возможной реализации	Рыночная стоимость различных видов дефектного или неликвидного имущества.
Дисконтированная стоимость	Приведенная к текущему моменту стоимость будущих потоков денежных средств, предполагаемых к получению в результате использования или владения каким-либо активом

Наряду с указанными видами стоимости в системе рыночной оценки капитала используется также справедливая стоимость.

Широкое смысловое значение понятия «справедливость» используется как понятие, характеризующее общечеловеческие, этические и нравственные позиции

по отношению к мыслям, поступкам и действиям людей, принципам государственного устройства, нормам закона и т.п.

Поэтому возникновение идеи справедливой цены связывают с обеспечением основного условия для осуществления справедливого обмена.

В частности, философ средневековья Фома Аквинский, утверждал, что справедливая цена - это мера стоимости полезности вещи [140, с.389]. Если цена превышает или ниже стоимости вещи, то нарушается принцип справедливости. Поэтому несправедливо и незаконно продавать вещь дороже или дешевле её стоимости. Справедливая цена имеет две составляющие: себестоимость и минимальную наценку, необходимую, для поддержания минимума жизненных потребностей продавцу. При завышении справедливой цены торговец - наживается за счёт граждан, во втором – постепенно беднеет и может прийти к разорению, в котором окажутся виновными уже граждане. С позиции сторонников лозунга «справедливость, прежде всего» и то, и другое является несправедливым.

Современное определение справедливой стоимости приводится в МСФО 39 (параграф 8), где отмечается, что справедливая стоимость - это «сумма денежных средств, достаточная для приобретения активов или исполнения обязательств при совершении сделки между хорошо осведомленными, действительно желающими совершить такую сделку, независимыми друг от друга сторонами».

МСФО 16 «Основные средства» (параграф 6) по сути, повторяет данное определение, указывая, что оценкой по справедливой стоимости является сумма, на которую можно обменять актив при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую операцию сторонами, осуществленной на общих условиях.

Считаем целесообразным дополнение общепринятых признаков, характеризующих наличие активного рынка, таким признаком, как отсутствие монополии со стороны участников рынка.

Наиболее полно характеризует содержание сущности справедливой стоимости в соответствии с правилами МСФО В.Я. Соколов, который подчеркивает, что в случаях невозможности определения адекватной рыночной цены биологических

активов предусмотрена оценка по дисконтированной стоимости, заменяющая оценку по справедливой стоимости [139, с.53].

Общая философия оценки по справедливой стоимости представлена на рисунке 2.

Современные трактовки справедливой стоимости с учетом вышеизложенного подхода представлены в таблице 4.

Таблица 4 – Содержание определений справедливой стоимости как категории бухгалтерского учета

Авторы (источник определения)	Содержание определения
Международные стандарты финансовой отчетности	Это сумма денежных средств, достаточная для приобретения активов или исполнения обязательств при совершении сделки между хорошо осведомленными, действительно желающими совершить такую сделку, независимыми друг от друга сторонами.
Современный экономический словарь	Справедливая рыночная стоимость - цена, в основе которой лежит текущая рыночная стоимость, определяемая соотношением спроса и предложения и по которой покупатель и продавец заключают сделку.
Большой бухгалтерский словарь	Стоимость рыночная, справедливая – идеализированная рыночная стоимость, определяемая как цена, по которой данный актив может быть продан при условии, что продавец и покупатель располагают всей информацией, необходимой для ее установления, и действуют добровольно и рационально.
В.В.Ковалев	Справедливая стоимость - характеристика объекта, определяющая его сравнительную значимость в потенциальных или фактических меновых операциях в условиях полной информированности участников сделки, их неангажированности и свободы в принятии решений.
М.И. Кутер, В.Ф. Палий, Т.Н. Малькова и др.	Выделение условий активного рынка для признания справедливой стоимости: информированность, заинтересованность, независимость и действительное желание сторон совершить сделку.
З.С. Туякова	Справедливая стоимость в бухгалтерском учете - характеристика объектов бухгалтерского учета с использованием системы альтернативных способов оценки, включающей: рыночный подход к ее исчислению по ценам активного рынка, а при невозможности определения рыночной стоимости - оценку по дисконтированной стоимости; оценку по восстановительной стоимости - при невозможности определения достоверной суммы будущих денежных потоков, и в отдельных исключительных случаях - оценку по исторической стоимости за минусом убытка от обесценения.



Рисунок 2 - Оценка по справедливой стоимости в соответствии с МСФО

Таким образом, комплексный подход к исследованию содержания понятийного аппарата, используемого в стоимостном измерении, позволяет сделать вывод о том, что система указанных категорий претерпела определенную трансформацию в процессе развития бухгалтерского учета как направления экономической науки.

1.3 Нетрадиционные подходы к формированию стоимости основного капитала в бухгалтерском учете

В качестве новых подходов к учету формирования стоимости основного капитала могут быть рассмотрены:

1) забалансовый учет договорных обязательств по долгосрочным инвестициям с момента заключения договоров и контроль над соблюдением договорных цен;

2) организация оперативного контроля за расходованием средств на капитальное строительство, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств, осуществляемых порядным способом;

3) формирование стоимости объектов в разрезе сметной стоимости и отклонений фактических сумм вложений в основной капитал от сметной стоимости с выявлением причин этих отклонений.

Первое направление в учете долгосрочных инвестиций связано с тем, что осуществление капитального строительства носит, как правило, длительный характер и сопряжено со значительными финансовыми инвестициями. Поэтому для их эффективного управления необходим систематический и детальный контроль над использованием этих средств. Особенно остро стоит эта проблема при подрядном способе капитального строительства, а также при проведении работ по реконструкции, модернизации и техническому перевооружению зданий, сооружений и других объектов основных средств.

Действующая система бухгалтерского учета предполагает учет и отражение только фактических затрат или уже осуществленных вложений. В то же время факт

заключения договоров с поставщиками и подрядчиками на поставки и работы, связанные с долгосрочными инвестициями, и отражение стоимостной оценки предмета договора на момент заключения сделки не отражаются в системе бухгалтерского учета. Это относится к договорам купли-продажи и их разновидностям-договорам поставок и к договорам подряда, оформляемые в соответствии с п. 2 статьи 740 Гражданского Кодекса не только при строительстве объектов основных средств, но и на монтажные, пусконаладочные и иные непрерывно связанные со строящимся объектом работы [29, с.277].

В соответствии с федеральным законодательством все расходы по новому строительству, а также по модернизации и реконструкции действующих объектов и приобретению новых объектов основных средств являются инвестициями в основной капитал организации или капитальными вложениями независимо от способа их осуществления [106, с.424].

Сбор и группировка информации о фактически произведенных инвестициях во внеоборотный капитал производится в соответствии с действующим Планом счетов на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» [119, с.19].

Я.В. Соколов и другие авторы при характеристике данного счета отмечают две особенности. С одной стороны, это операционный счет или счет-экран, отражающий понесенные за отчетный период затраты, а с другой – материальный счет, сальдо которого показывает величину незавершенного инвестирования [143, с.102].

Первую особенность счета наглядно демонстрируют операции по приобретению внеоборотных активов, когда все затраты, связанные с приобретением этих активов, отражаются через счет 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Вторая особенность счета связана с тем, что затраты по долгосрочным инвестициям растягиваются по времени, как это имеет место при строительстве, и превращение этого счета в материальный счет обусловлено, по мнению авторов, тем, что он «отражает материальные ценности, а незавершенное строительство всегда можно или продать или передать безвозмездно» [там же].

По нашему мнению, прогнозные суммы инвестиций должны быть взаимоувязаны с перспективами предпринимательской деятельности экономического субъекта в целом и с возможностью увеличения доходов в результате осуществления указанных вложений в частности. Поэтому перед заключением договоров с поставщиками и подрядчиками целесообразно предварительное изучение рынка предложений по соответствующим поставкам и услугам в целях определения справедливой стоимости объекта сделки и их сопоставления с договорными ценами.

Основная цель первого направления состоит, таким образом, в повышении эффективности управленческих решений в инвестиционной деятельности и оперативное получение информации о расходах по долгосрочным инвестициям, учет обязательств по этим операциям, начиная с момента заключения договоров.

Сумму договорных обязательств после подписания договора подряда сторонами рекомендуется принимать на забалансовый учет, для этой цели предлагается задействовать счет 012 «Обязательства по долгосрочным инвестициям» с отражением указанной суммы по дебету счета.

Второе направление развития учета долгосрочных инвестиций является логическим продолжением первого направления, т.к. эффективность управленческих решений во многом зависит от действенной системы планирования инвестиционной деятельности предприятия и оперативности получения информации о расходах не только на капитальное строительство, но и на приобретение и создание отдельных объектов основных средств.

В рамках второго направления рекомендуется открытие следующих субсчетов второго порядка в составе счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»:

08-3-1 - Строительство основных средств. Расходы по сметной стоимости;

08-3-2 - Строительство основных средств. Отклонения фактических затрат от сметной стоимости;

08-3-4 - Реконструкция, модернизация и техническое перевооружение основных средств. Расходы по сметной стоимости;

08-3-5 - Реконструкция, модернизация и техническое перевооружение основных средств. Отклонения фактических затрат от сметной стоимости;

В отношении субсчета 08-3 «Строительство основных средств» действующего Плана счетов, было бы логичным название «Строительство, реконструкция, модернизация, техническое перевооружение основных средств», которое наиболее полно отражает функцию данного субсчета.

Записи по дебету указанных субсчетов производятся по направлениям долгосрочных инвестиций на основании справки о стоимости выполненных работ (форма КС-3) в корреспонденции со счетом 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Информация, отраженная на предлагаемых субсчетах, позволяет проводить сравнительный анализ фактических сумм инвестиций, в разрезе сметной стоимости и отклонений фактических расходов от сметной стоимости в течение инвестиционного периода. Это значительно повышает ценность информации как для внутреннего пользования в целях принятия управленческих решений, так и для определенного круга внешних пользователей, в частности для инвесторов и собственников.

После оплаты счета подрядчика расходы, предусмотренные сметой, списываются с забалансового учета. Сальдо указанного счета характеризует, таким образом, сумму неисполненных обязательств по заключенным договорам подряда в инвестиционной деятельности. В результате обеспечивается контроль как за соблюдением договорных цен подрядчиками, так и за исполнением обязательств организации перед ними, что является логическим продолжением первого направления.

Третье направление – это отражение информации о составляющих первоначальной стоимости объектов в пределах сметной стоимости, и сумм, не предусмотренных сметой по данным субсчетов второго порядка, открываемых в составе субсчета первого порядка 08-3 (таблица 5).

Таблица 5 - Порядок отражения на счетах операций по формированию стоимости основного капитала

Содержание хозяйственных операций	Порядок записи на счетах	
	Д-т	К-т
1.Принятие на забалансовый учет обязательств после подписания сторонами договора подряда по сметной стоимости строительных работ (вместе с НДС).	012	
2. Принятие на забалансовый учет обязательств после подписания сторонами договора подряда по сметной стоимости на работы по реконструкции, модернизации, техническому перевооружению основных средств (вместе с НДС).	012	
3. Отражение фактических затрат по договору подряда на строительство основных средств: а) по сметной стоимости; б) отклонений фактических сумм от сметной стоимости; в) суммы НДС	08-3-1 08-3-2 19	60 60 60
4.Оплата задолженности, за выполненные работы	60	51
5. Списание с забалансового учета оплаченной суммы в пределах сметной стоимости (вместе с НДС)		012
6. Предъявление к возмещению (зачету) уплаченной суммы НДС по принятым работам	68	19
7. Отражение фактических затрат по реконструкции, модернизации и техническому перевооружению основных средств: а) по сметной стоимости; б) отклонений фактических сумм от сметной стоимости; в) суммы НДС по выполненным работам	08-3-3 08-3-4 19	60 60 60
8. Оплата задолженности за выполненные работы по реконструкции, модернизации, перевооружению, включая НДС.	60	51
10. Списание с забалансового учета оплаченной суммы в пределах сметной стоимости (вместе с НДС).		012
9. Предъявление к возмещению (зачету) уплаченной суммы НДС по реконструкции, модернизации и техническому перевооружению основных средств.	68	19

Указанное направление реализуется также в рамках рекомендуемой методики, т.к. вся необходимая информация формируется по данным субсчетов второго порядка, открываемых в составе субсчетов первого порядка счета 08 « Вложения во внеоборотные активы».

В результате возникает возможность оперативного получения информации об отклонениях в стоимости объектов инвестиций и своевременного предупреждения об отклонении фактических сумм инвестиций от сметной стоимости. Данное направление как завершающий этап в учете формирования основного капитала

позволяет оценить уровень существенности этих отклонений, выявить причины их возникновения, подразделить отклонения на обоснованные (связанные с заменой материалов, с изменением уровня цен в соответствии с условиями договора) и на необоснованные.

Анализ причин отклонений позволяет выявить просчеты в планировании инвестиций, оценить их существенность и подразделить их на группы обоснованных и необоснованных отклонений.

Данная проблема является наиболее актуальной при капитальном строительстве в связи со значительными сроками строительства. Это связано с тем, что отклонение фактических затрат от запланированных сумм на эти цели ведет к существенным изменениям стратегических планов предприятия, особенно в долгосрочном периоде, которые могут привести организацию в конечном итоге к кризисному финансовому состоянию.

Перенос освоенных сумм долгосрочных инвестиций после завершения процесса строительства, реконструкции, технического перевооружения, а также всех затрат на приобретение основных средств и доведение их до состояния, пригодного к использованию, производится по стандартной бухгалтерской проводке: дебет счета 01 «Основные средства» кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Использование рекомендуемой методики учета целесообразно в первую очередь в крупных по размеру предприятиях, осуществляющих значительные инвестиции долгосрочного характера.

1.4 Организационно - методические аспекты формирования стоимости интеллектуального капитала в бухгалтерском учете

Учетной моделью, отражающей интеллектуальный капитал в бухгалтерском учете в бухгалтерском учете и отчетности в соответствии с российскими и международными стандартами, являются нематериальные активы.

Нематериальные активы подразделяются на две группы: идентифицируемые нематериальные активы и неидентифицируемые нематериальные активы. Кроме указанных групп активов в состав нематериальных активов до недавнего времени входили капитализированные расходы на создание юридического лица, так называемые организационные расходы. Их исключение из состава нематериальных активов в соответствии с изменениями, внесенных в новой редакции ПБУ 14/2007, является, наш взгляд, правомерным [160, п.4].

Первая группа нематериальных активов учитывается отдельно и представляет самостоятельные объекты учета, например, патенты, торговые марки, товарные знаки и др. Идентифицируемые нематериальные активы могут создаваться в организациях или приобретаться со стороны по отдельности или как часть группы активов. Вторая группа нематериальных активов или неидентифицируемые активы приобретаются, как правило, только как часть группы активов или часть всего предприятия.

Основными особенностями, отличающими нематериальные активы от различных вещественных или материальных активов, являются, по мнению Э.С. Хендриксена и М.Ф. Ван Бреда, такие качества, как ограниченность альтернативного использования, невозможность обособленного (в отрыве от других активов) рассмотрения и неопределенность покрытия [166, с.397].

Альтернативное использование нематериальных активов, как и материальных активов, определяется будущими экономическими выгодами. Авторы, признавая отсутствие возможности альтернативного использования для отдельных видов нематериальных активов, в частности права на разработку оригинальных технологий и изделий и на защиту исключительных прав, приводят примеры альтернативного использования для других, в частности фирменного (товарного) знака или имени.

Например, компания Дисней заработала основной капитал на Микки Мауса, а компания Колемана (Coleman Lamp) была обязана своему процветанию - высокому качеству газовых ламп, слава о которых распространилась на все изделия компании [179]. В начале 1903 года компания Вильяма Колемана начала выпускать газовые

лампы, отличающиеся высоким качеством и пользовавшиеся в то время большим успехом, благодаря которым их производство достигло более сорока миллионов. В результате слава марки Колемана распространилась на все изделия компании, в частности на туристские снаряжения, трейлеры и позволила компании значительно расширить свою деятельность, поэтому эти лампы можно считать брэндом компании. Таким образом, примеры компаний Диснея и Колемана ярко демонстрируют возможности альтернативного использования нематериальных активов.

Обособленность объектов нематериальных активов связана, с одной стороны, с возможностью купли-продажи многих видов нематериальных активов, например, авторских прав, фирменных и торговых знаков. С другой стороны, нематериальные активы, как и материальные активы, имеют ценность только при совокупном их рассмотрении, поэтому, как считают авторы, и те, и другие должны признаваться в учете по правилу признания активов.

Неопределенность будущей выгоды от использования нематериальных активов обусловлена тем, что стоимостное измерение этой выгоды может быть как равной нулю, так и весьма значительной. Однако это может быть присуще для одних видов нематериальных активов и совсем не обязательно для других. Кроме того, неопределенность получения будущей экономической выгоды может быть характерна и для материальных активов, например для специального оборудования, используемого в исследовательских целях. Поэтому, если капитализируются расходы в материальные активы, то совсем не отрицается их капитализация в нематериальные активы.

Общим правилом признания нематериальных активов в бухгалтерском учете в соответствии с международными и российскими учетными стандартами является отсутствие материально-вещественной формы, идентифицируемость и способность приносить экономические выгоды.

В соответствии с предыдущей редакцией МСФО 38 «Нематериальные активы» к объектам нематериальных активов относил «идентифицируемый неденежный актив, не имеющей физической формы, удерживаемый для

использования при производстве или предоставлении товаров или услуг, для сдачи в аренду другим, или для административных целей» [78, с.568]. Пересмотренный вариант этого стандарта, действующий с 2004 года, ограничил данное определение тем, что нематериальный актив представлен теперь как идентифицируемый неденежный актив, не имеющий физической формы. Под активом в целом МСФО подразумевает ресурсы, контролируемые компанией в результате прошлых событий, использование которых предполагает получение экономических выгод в будущем.

В соответствии с ПБУ 14/ 2007 к идентифицируемым нематериальным активам относятся произведения, науки, литературы и искусства, программы для ЭВМ, изобретения, полезные модели и другие объекты интеллектуальной собственности или исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности [160, п.4].

Однако внутреннее содержание указанных признаков по МСФО 38 и по правилам ПБУ 14/ 2007 имеет некоторые отличия.

Идентифицируемость в соответствии с МСФО 38 - это возможность физического отделения нематериального актива от иных активов и способность актива выступать самостоятельным объектом сделки, а также возможность компании точно определять приходящиеся именно на данный нематериальный актив будущие экономические выгоды.

Отдельные авторы подчеркивают при этом, что по факту передачи юридических прав на него (включая случаи, когда права передаются в комплексе с иными активами) нематериальный актив в ряде случаев может приносить экономические выгоды только при совместном использовании с другими активами [16]. Однако если компания может определить выгоды, связанные с использованием данного нематериального актива, он считается идентифицируемым.

Подконтрольность компании означает способность компании обеспечить поступление будущих экономических выгод от использования данного актива. Контроль может быть обеспечен через ограничение доступа третьих лиц к указанным выгодам. Причем доступ может быть ограничен не только на основании

прав, предоставленных законом, но также и благодаря сохранению информации в тайне. В то же время в стандарте отмечается, что отсутствие юридических прав может затруднять демонстрацию его подконтрольности.

Способность приносить экономические выгоды является, как подчеркивалось выше, общим правилом признания активов по МСФО. Эта оценка производится, как правило, на основе профессионального суждения. Экономические выгоды могут заключаться не только в увеличении поступлений, но и сокращении расходов и пр. При оценке экономических выгод необходимо соблюдать принципы другого стандарта – МСФО 36 «Обесценение активов», в соответствии с которым, в случае, если актив обеспечивает экономические выгоды от использования в комплексе с другими активами, применяется концепция генерирующих доход единиц [86].

В отечественном стандарте для признания объекта в качестве нематериального актива, кроме требований идентифицируемости, способности приносить экономические выгоды, необходимо единовременное выполнение следующих условий:

- отсутствие материально-вещественной формы;
- использование в производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг или для управленческих нужд;
- применение в течение длительного периода, превышающего 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- отсутствие намерения последующей перепродажи актива;
- наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого актива и исключительного права у организации на результаты интеллектуальной деятельности [160, п.3].

Таким образом, приоритет экономического содержания в отношении признания нематериальных активов в учете, воплощен в МСФО. В то время как даже в последнем варианте российского стандарта, вопреки этому принципу, остается приоритетным юридическая форма - «наличие надлежаще оформленных документов». Уязвимость такого подхода подчеркивалась еще по отношению к старому варианту стандарта отдельными отечественными экономистами [16],

которая не преодолена до сих пор, несмотря на значительное приближение условий ПБУ 14/2007 к правилам МСФО.

Основными условиями признания активов в бухгалтерском учете как материальных, так и нематериальных, в соответствии с американскими стандартами (SFAS 5, параграф 65) являются:

а) соответствие требованию актива, определение которого приводится в другом стандарте, как возможная будущая экономическая выгода, обусловленная прошлыми событиями (SFAS 6, параграф 25) при соблюдении условий измеряемости, значимости и достоверности.

Краткий анализ содержания национальных и международных стандартов позволяет сделать вывод о том, что общим правилом отражения в бухгалтерском учете объектов интеллектуальной собственности является способность к получению экономических выгод от использования этих объектов.

Основным правилом признания нематериальных активов, как идентифицируемых, так и неидентифицируемых, является в соответствии со стандартами США и МСФО - возможность контроля со стороны компании над получением дохода от использования объекта, с российским стандартом - наличие специальных правоустанавливающих документов.

Таким образом, объекты интеллектуальной собственности признаются в качестве нематериального актива в современном учете в целом при соблюдении двух основных условий.

Первым условием является наличие документа, подтверждающего право юридического лица в первом случае на получение доходов от использования этих объектов и во втором случае - право собственности на данный объект.

Второе условие – это возможность оценки стоимости затрат по созданию данного объекта. Так, в соответствии с пунктом 42 МСФО 38 начальная балансовая стоимость патента, защищающего права на изобретение, разработанное усилиями компании, определяется исключительно на основе затрат на регистрацию этого изобретения и его патентную защиту. Затраты компании на исследования и

разработки по его созданию относятся на расходы периода, когда они были осуществлены [78, с.576].

Те компоненты интеллектуального капитала, которые выходят за рамки общего правила учитываются в составе неидентифицируемых нематериальных активов под названием гудвилл (goodwill) в западном учете или под названием «деловая репутация» в российском учете. Появление гудвилла в качестве неидентифицируемого нематериального актива возможно в балансе организации - покупателя при условии заключения сделки по покупке стороннего предприятия как имущественного комплекса.

Неудачность термина «деловая репутация» по сравнению с дословным заимствованием понятия «гудвилл» подчеркивается многими отечественными экономистами. Гудвилл, как категория бухгалтерского учета, является объектом купли-продажи. В ее основе, как отмечает В.В. Ковалев, «не только и не столько репутация, сколько, прежде всего, мнение о целом комплексе характеристик фирмы, таких, как качество продукции (услуг), технологическая культура, ноу-хау в системе организации производства и управления, добропорядочность в отношении с контрагентами и др.» [50, с.53]. Именно эти факторы нарабатываются в течение многих лет функционирования фирмы и влияют, причем существенно, на эффективность финансово-хозяйственной деятельности компании в широком понимании ее значения, характеризующего не только совокупность показателей результативности прошлой деятельности, но и рыночную перспективность бизнеса.

По нашему мнению, наиболее полно раскрыто содержание категории «гудвилл» в следующем определении В.В.Ковалева: «Это совокупность рассматриваемых как единое целое нематериальных факторов, которые позволяют данной фирме иметь определенные конкурентные преимущества в отрасли и благодаря этому генерировать дополнительные доходы» [там же].

При объединении бизнесов возможно приобретение не только гудвилла в качестве неидентифицируемого нематериального актива, но и отдельных объектов идентифицируемых нематериальных активов, который рассматривается достаточно

подробно в новой версии МСФО 38 «Нематериальные активы», чего не было в предыдущей редакции данного стандарта:

1) критерий признания для нематериальных активов, приобретенных в индивидуальном порядке, рассматривается отдельно от критерия признания для нематериальных активов, приобретенных при объединении бизнесов [87, п.19];

2) для признания нематериального актива, приобретенного при объединении бизнесов отдельно от гудвилла, необходима возможность оценки по справедливой стоимости с достаточной степенью надежности. При этом считается, что если нематериальный актив, приобретенный в рамках объединения бизнесов, имеет определенный срок полезного использования, то существует возможность его надежной оценки по справедливой стоимости [86, п.35].

Кроме того, в новой редакции МСФО 38 рассмотрен порядок учета последующих расходов, находящихся на стадии исследования и проектных разработок, приобретенных также в процессе объединения бизнесов. Данные расходы признаются в качестве идентифицируемых нематериальных активов отдельно от гудвилла, или в качестве расходов в следующем порядке:

1) затраты на разработки при выполнении условий, удовлетворяющим критериям МСФО 38, признаются в качестве нематериальных активов;

2) расходы на разработки, не удовлетворяющие критериям МСФО 38, признаются в качестве расходов при их осуществлении;

3) расходы на исследования признаются в качестве расходов при их осуществлении.

Таким образом, понятие интеллектуального капитала шире внутренне созданного гудвилла, поскольку интеллектуальный капитал кроме гудвилла включает также объекты интеллектуальной собственности, признаваемые в учете, как подчеркивалось выше, как идентифицируемые активы.

Кроме того, в состав интеллектуального капитала входят, по мнению отдельных ученых, так называемые «неосязаемые активы», возникновение которых как объектов бухгалтерского учета обусловлено институциональным подходом к сущности данных активов, означающий, что знания, квалификация,

профессиональные навыки и опыт сотрудников компании являются объектом прав. Неосязаемые активы рассматриваются при этом как совокупность прав пользования знаниями и квалификацией, передаваемых предприятию по контракту с целью их использования либо для создания продукции и услуг, либо для организации деятельности внутри компании [124, с.42].

Проблемы классификации неосязаемых активов, их идентификации и определения объективной стоимости различных видов таких активов в качестве компонентов интеллектуального капитала требуют самостоятельного изучения, всестороннее рассмотрение которых не представляется возможным в рамках данного исследования. Указанные проблемы являются одним из дискуссионных вопросов в теории и методологии современного бухгалтерского учета. Так, Э.С. Хендриксен и М.Ф. Ван Бред считают, что сложность нематериальных активов как объектов бухгалтерского учета связана, «не столько с проблемами их определения, сколько с неопределенностью их оценки и срока службы» [166, с.394].

Таким образом, учетная модель интеллектуального капитала представлена в настоящее время только в форме нематериальных активов. Однако понятие «интеллектуальный капитал» намного шире понятия нематериальных активов, т.е. в современном бухгалтерском учете отражается в основном информация только о части интеллектуального капитала. Остальные компоненты интеллектуального капитала, по крайней мере, до совершения сделки по продаже в бухгалтерском учете и отчетности не отражаются, что не позволяет отразить в учете объективную стоимость данной группы капитала.

1.5 Методика формирования стоимости оборотного материального капитала в бухгалтерском учете

Как известно, для успешного функционирования всех этапов процесса предпринимательской деятельности предприятий в большинстве производственных отраслей величина оборотного капитала должна быть больше величины

внеоборотного капитала. Данное соотношение обусловлено спецификой кругооборота капитала в процессе предпринимательской деятельности, а также с необходимостью иметь в наличии оборотные средства на каждом этапе этого процесса.

Сущность оборотных средств определяется их экономической ролью, необходимостью обеспечения воспроизводственного процесса, включающий как процесс производства, так и процесс обращения. Оборотные средства функционируют при этом только в одном производственном цикле и независимо от способа производственного потребления полностью переносят свою стоимость на готовый продукт.

Одним из условий непрерывного производственного цикла является постоянное возобновление его материальной основы, поэтому значительную часть оборотных материальных активов предприятий в отраслях производственной сферы составляют материалы, которые приобретаются не для продажи, не для дальнейшего отчуждения, а для - употребления внутри предприятия в процессе производства продукции. При этом необходимо проведение границы между этапами предпринимательской деятельности - снабжением и производством для отделения стоимости, созданной предприятием, от стоимости, созданной другими предприятиями, в частности, поставщиками. Отделение издержек, связанных с приобретением таких исходных компонентов, как сырье, от затрат на производство продукции как таковых, необходимо не только в целях учета, но и в целях оценки и контроля эффективности бизнеса в целом.

Вследствие этого достоверная оценка материалов, особенно той ее части, которая используется в качестве сырья, лежит в основе объективной и точной калькуляции стоимости произведенной продукции.

Общепринятым подходом к оценке в большинстве моделей учета считается оценка по себестоимости их заготовления или приобретения. Причем для данной группы оборотного капитала характерным является однократное использование в процессе производства, вследствие чего, в отношении указанной группы капитала не применяется принцип амортизации.

Традиционным для российского учета является подход, основанный на том, что материалы «вступают в баланс» по заготовительной себестоимости, включающая стоимость покупки, все расходы, связанные с приобретением, транспортировкой, погрузочно-разгрузочными и другими работами при их доставке к месту назначения, который считается единственно правильным.

В соответствии с ПБУ 5/01: «Фактической себестоимостью материально-производственных запасов, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации)» [159, пункт 6].

Не включение в состав понесенных затрат предприятия по приобретению материальных ресурсов сумм уплаченного НДС связано с обособленным его учетом и спецификой действующей регламентации по учету и возмещению подобных налогов в системе налогообложения, которая является прерогативой любого государства. Если же абстрагироваться от этих регламентаций, то уплаченные в составе покупки указанные налоги и другие суммы обязательных платежей являются составляющей фактической себестоимости приобретенных материальных ресурсов.

Принцип фактической себестоимости не нарушается при оценке по партиям поступления материальных ценностей (известные методы оценки ФИФО, ЛИФО), возможность применения которых предусматривалась до последнего времени и в российском, и в международном учете. Однако использование метода ЛИФО на уровне МСФО в настоящее время отменено, данный аспект оценки также пересмотрен в отечественном учете в соответствии с новой редакцией ПБУ 5/01, действующей с 1 января 2008 года.

В структуре фактической себестоимости можно выделить три группы составляющих:

- суммы, уплачиваемые поставщикам по договору;
- транспортно - заготовительные расходы;

- расходы на доведение материалов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях.

Однако материалы могут поступать в организацию не только по договорам поставок, но и за счет других источников. В частности от учредителей в качестве вклада в уставный капитал предприятия, при безвозмездной передаче по договорам дарения от других организаций и лиц, от внутренних подразделений в результате собственного производства. Основой формирования стоимости материалов при этом является рыночная стоимость на дату поступления. Однако стоимость материалов, при условии их поступления от учредителей в качестве вклада в уставный капитал организации должна быть согласована с учредителями и зафиксирована в учредительных документах. В последнем случае оценка материалов осуществляется по фактической себестоимости их производства (изготовления).

Значительный удельный вес в заготовительной себестоимости материалов занимают договорная стоимость поставок и транспортно-заготовительные расходы (ТЗР), сущность и содержание которых совсем не рассматривается в ПБУ 5/01. Однако в данном Положении приводится состав затрат на приобретение материально-производственных запасов. Так, в первоначальную стоимость приобретенных запасов включаются: суммы, уплачиваемые продавцу, а также суммы за информационно-консультационные услуги, связанные с приобретением МПЗ, таможенные пошлины, затраты по заготовке и доставке запасов до места их использования и прочие затраты, связанные с приобретением и доведением запасов до состояния, пригодного к использованию [159, п. 6].

Указанные расходы в большинстве своем за исключением договорной стоимости и сумм расходов по доведению запасов до состояния, пригодного к использованию стоимости составляют, по сути, эти самые ТЗР. Подробное содержание указанных расходов приведено в Методических указаниях по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденных приказом Минфина РФ от 28.12. 2001года № 119н [80]. В соответствии с этим документом в составе ТЗР учитываются обычно:

- суммы за информационно-консультационные услуги, связанные с приобретением материальных ценностей и осуществленные организацией по соответствующим договорам;
- комиссионные вознаграждения за посреднические услуги организаций, участвующих в операциях поставок;
- таможенные пошлины и сборы;
- расходы по транспортировке груза до места назначения или нахождения организации;
- расходы по погрузочным и разгрузочным работам при транспортировке груза;
- плата за хранение запасов в местах приобретения, на железнодорожных станциях, в портах, на пристанях;
- расходы на содержание заготовительных пунктов, складов и агентств, организованных в местах заготовок;
- расходы на командировки, связанные с заготовлением материальных ценностей;
- расходы на содержание работников службы снабжения материальными ресурсами;
- стоимость потерь и порчи ценностей за время нахождения груза в пути в пределах их естественной убыли;
- проценты по заемным средствам, предназначенным для приобретения ценностей в случае их отражения в учете до принятия на учет самих ценностей;
- прочие расходы, связанные с приобретением материалов [80, п. 70].

Многообразие указанных видов расходов обусловлено характером приобретаемых ресурсов, спецификой отраслей материального производства (промышленность, строительство, сельское хозяйство и пр.), особенностями организации процесса снабжения в производственных предприятиях, например, наличием или отсутствием заготовительно-складских подразделений, удаленностью или близостью нахождения поставщиков, масштабами деятельности организации и другими причинами.

В целях унификации указанных расходов при их планировании и управлении, необходима, по нашему мнению, более укрупненная классификация ТЗР, которая позволит одновременно значительно упростить организацию аналитического их учета.

Для этой цели можно рекомендовать подразделение ТЗР на следующие укрупненные группы расходов:

- транспортные расходы;
- таможенные пошлины и сборы;
- расходы на погрузочно-разгрузочные работы;
- стоимость информационных, консультационных и посреднических услуг, связанных с приобретением запасов;
- расходы по хранению и страхованию груза в пути;
- стоимость потерь и порчи ценностей за время нахождения груза в пути в пределах их естественной убыли;
- прочие расходы, связанные с приобретением материальных ценностей.

К расходам по доведению материалов до состояния, в котором они могут быть использованы в запланированных целях, относятся затраты по подработке, сортировке, фасовке и улучшению технических характеристик материалов, приобретенных по договорам поставок или полученных в ином порядке со стороны, которые не связаны с производством продукции (работ, услуг).

В себестоимость материалов, также как и всех других видов запасов в соответствии с МСФО 2 «Запасы», включаются затраты, связанные с их приобретением; доставкой и переработкой [83].

В составе затрат на приобретение запасов учитываются стоимость покупки, импортные пошлины и налоги (кроме тех, которые впоследствии возмещаются налоговыми органами), транспортные, транспортно-экспедиторские и другие затраты, относящиеся непосредственно к процессу приобретения запасов. В некоторых случаях, в соответствии с другим международным стандартом финансовой отчетности – МСФО 23 «Затраты по займам», в себестоимость запасов включаются проценты по займам [85].

В соответствии с МСФО 2 из состава себестоимости запасов исключаются:

а) сверхнормативные потери сырья и материалов;

б) расходы на хранение, если они не являются необходимыми в производственном процессе для перехода к следующему этапу производства;

в) административные накладные расходы, не связанные непосредственно с производственным процессом.

Данная группа расходов по требованиям МСФО 2 отражается в учете в качестве расходов текущего периода.

В соответствии с российским стандартом (п. 6 ПБУ 5/01) не включаются в фактические затраты на приобретение запасов общехозяйственные и иные аналогичные затраты, непосредственно не связанные с данным процессом.

Таким образом, общий подход к формированию себестоимости запасов, в российском учете совпадает с подходом, принятым в МСФО.

Вместе с тем порядок включения некоторых видов затрат в фактическую себестоимость материалов по ПБУ 5/01 определенно отличается от правил, рекомендуемых МСФО 2. В первую очередь это касается затрат по кредитам и займам, привлеченных для приобретения запасов. Ранее действовавшая редакция ПБУ 5/01 предписывала включать затраты по процентам, выплачиваемым по заемным средствам, в фактическую себестоимость материально-производственных запасов, в случае их начисления (отражения в учете) до принятия к учету запасов.

В ныне действующей редакции указанного Положения данного уточнения нет. Это связано с тем обстоятельством, что МСФО 2, как уже отмечалось, ссылается по данному вопросу на МСФО 23, который разрешает включать в себестоимость запасов затраты по займам лишь при определенных условиях, а именно, в случае, когда необходимо длительное время на подготовку к использованию или продаже актива. При этом по правилам данного стандарта возможны два способа учета затрат по процентам по кредитам и займам:

а) включение в состав расходов отчетного периода (основной способ);

б) отнесение на расходы того периода, в котором они имели место, за исключением той части, которая должна включаться в стоимость актива,

требующего длительного времени на подготовку к использованию или продаже (допустимый или альтернативный способ) [35, с.60].

Поэтому в результате пересмотра отечественных ПБУ в целях устранения противоречий между ними и максимального сближения правил МСФО, внесены точечные изменения в ПБУ 5/01 (пункт 6) и в ПБУ 10/99 (пункт 11). Эти изменения заключаются в том, что в новых редакциях указанных пунктов теперь отсутствуют положения относительно порядка отражения затрат по займам. Поэтому при отражении в бухгалтерском учете затрат по процентам по кредитам и займам необходимо руководствоваться только правилами ПБУ 15/01 «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию». В соответствии с ПБУ 15/01 проценты по кредитам и займам включаются в стоимость активов не только при необходимости длительного времени на их приобретение, но и отражении этих активов в бухгалтерском учете с начислением амортизации [159, пункт 23].

По нашему мнению, указанные изменения, внесенные в действующие ПБУ, являются актуальными, поскольку устраняют противоречия между отдельными отечественными ПБУ - документами равнозначного уровня регулирования бухгалтерского учета и являются определенным шагом к приближению отечественных правил учета к МСФО.

Наличие многочисленных позиций в составе групп расходов, связанных с формированием стоимости материалов, особенно ТЗР, и сравнительно быстрые сроки их оборота, обуславливают применение при их оценке учетных цен по видам материалов, которые в большинстве случаев остаются неизменными в течение года.

В соответствии с Методическими указаниями в зависимости от учетной политики организации могут применяться следующие виды учетных цен: договорные цены, планово-расчетные цены, фактическая себестоимость материалов по данным предыдущего периода (месяца, квартала или года), средние цены по группе материалов [80, пункт 80].

Договорная цена - эта цена поставки материалов, которая оговаривается сторонами при заключении договоров купли-продажи между поставщиком и

покупателем, которая по каждой поставке указывается, как правило, в счетах-фактурах, где отмечается также сумма НДС.

По нашему мнению, использование договорных цен в качестве учетных цен целесообразно в случаях, когда организация имеет постоянные и длительные связи с поставщиками, условия договоров с которыми отличаются относительной стабильностью уровня договорных цен. Данная ситуация возможна в основном, когда поставщики находятся на сравнительно небольшом расстоянии от места нахождения предприятия, для которой характерным является также сравнительно небольшой удельный вес доли транспортно - заготовительных расходов.

Планово-расчетная цена – это цена материалов, исчисляемая, как правило, с учетом уровня фактической себестоимости соответствующих видов материалов за прошлый отчетный период и изменений ее прогнозной величины, которая утверждается организацией обычно в номенклатуре-ценнике.

По нашему мнению, применение планово-расчетных цен удобно при возможности прогнозирования стоимости материалов с достаточно высокой степенью точности. Поэтому планово-расчетные цены должны определяться в процессе нормирования заготовительной стоимости по группам материалов. Именно при таком варианте исчисления учетной цены приобретает актуальность оценка поступивших материалов на их основе.

Использование указанной оценки целесообразно, если организация преследует цель или стремится к минимизации отклонений фактической заготовительной стоимости от стоимости, исчисленной по планово-расчетным ценам. В данном случае оценка по планово-расчетным ценам трансформируется в оценку по нормативной заготовительной стоимости.

Как известно, оценка по нормативной стоимости является основой нормативного метода учета производственных затрат, одного из главных достижений советского периода развития отечественного учета. Поэтому с определенной долей относительности можно утверждать о реанимации применительно к условиям рынка нормативного учета на всех трех этапах процесса предпринимательской деятельности - заготовления, производства и продажи.

Фактическая себестоимость по данным предыдущего периода (месяца, квартала, года) – эта цена, установленная на основе данных о стоимости остатка материалов на конец предыдущего периода (месяца, квартала, года).

По нашему мнению, использование оценки по фактической себестоимости в учете поступления материалов целесообразно при относительно стабильном уровне стоимости поставок и в организациях с небольшой номенклатурой материалов, для которых характерен также незначительный удельный вес ТЗР в структуре заготовительной себестоимости материалов.

Средняя цена группы – это разновидность планово-расчетной цены, которая утверждается по укрупненной номенклатуре путем объединения в один номенклатурный номер нескольких, размеров, сортов, видов однородных материалов. Применение этой оценки целесообразно в случае, если наблюдаются незначительные колебания в цене по указанным видам материалов.

По мнению Д.Л.Волкова, «первый и второй варианты определения учетной цены ориентируется на некоторый объективный базис: первый вариант – на текущие рыночные цены; второй вариант - на прошлые цены. В тоже время третий и четвертый варианты такого объективного базиса не имеют» [20, с. 418].

По нашему мнению, утверждение в отношении двух последних вариантов определения учетной цены является спорной, поскольку исчисление планово-расчетной цены на основе научно-обоснованных нормативов нельзя признать «необъективной».

Более того, именно указанный вариант использования учетных цен является, на наш взгляд, наиболее перспективным направлением совершенствования учета процесса снабжения материальными ресурсами в современных условиях. Подробное обоснование указанной позиции автора исследования будет рассмотрено ниже.

Напомним, что традиция применения в прошлом учетных цен в процессе текущего (аналитического) учета является достижением российского (советского) учета, который значительно упростил организацию аналитического учета материалов применительно к условиям того времени, позволял избежать ошибок при исчислении

фактической себестоимости отдельных видов (однородных групп материалов). Однако необходимо отметить, что последнее замечание теряет актуальность в настоящее время с учетом современного уровня развития информационных технологий, используемых в настоящее время в системе бухгалтерского учета.

Использование учетных цен в текущем учете материалов независимо от того, какие из указанных видов цен приняты в их основе, обуславливает возникновение отклонений фактической себестоимости от их стоимости по учетным ценам.

Суммы отклонений зависят в основном от сумм ТЗР, которые могут учитываться путем:

- 1) обособления на счете 15 «Заготовление и приобретение материалов»;
- 2) отнесения на отдельный субсчет счета 10 «Материалы» под одноименным названием;
- 3) непосредственного включения в себестоимость приобретенных ценностей и добавления в договорную стоимость поставок.

Последний способ учета ТЗР Методические указания рекомендуют лишь тем организациям, которые имеют дело с небольшой номенклатурой материалов и в случаях «существенной значимости отдельных видов и групп материалов» [80, пункт 83].

Непосредственное включение ТЗР в стоимость возможно также при прочих поступлениях материалов, когда к соответствующим оценкам (согласованной с учредителями стоимости, рыночной стоимости и пр.) в зависимости от источника поступления включается сумма ТЗР и других дополнительных затрат, связанных с данными поступлениями материалов.

Способ, который избрала организация для учета ТЗР, должен быть оговорен в ее учетной политике.

Рассматривая указанные три способа учета ТЗР необходимо отметить, что при третьем варианте говорить об особом учете ТЗР по существу не представляется возможным. Поскольку это не столько способ учета, сколько способ оценки материалов в бухгалтерском учете без применения учетных цен, т.е. по фактической себестоимости.

Способ оценки по фактической себестоимости может применяться в учетной практике, как подчеркивалось выше, на отдельных предприятиях с ограниченной номенклатурой материалов и небольшим количеством поставок. Этот способ оценки может найти применение при организации количественного учета на складах.

Однако Методические указания (пункт 264) рекомендуют данную схему учета и при количественно-суммовом учете материалов на складах. Здесь необходимо отметить, что для количественно-складского учета материалов характерным является использование оценки по учетным ценам, т.е. первого или второго варианта учета.

Поэтому процесс приобретения материалов и других видов материально-производственных запасов (МПЗ) в целом связан в основном с применением двух возможных вариантов учета.

Первый вариант учета предусматривает применение счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материалов».

Второй вариант учета, предусматривающий отражение процесса заготовления и приобретения товарно-материальных ценностей на счета 10 «Материалы», 41 «Товары» без применения указанных в первом варианте счетов, используется в последних двух способах учета ТЗР, который является традиционным в российском учете. Термин «традиционный» в данном контексте применяется сознательно, поскольку использование этого варианта учета имеет давнюю традицию в отечественном учете, который был, в сущности, единственным способом учета процесса приобретения материальных ресурсов особенно в социалистический период его развития.

Дебетовые обороты счетов 10 «Материалы», 41 «Товары» характеризовали при этом заготовительную стоимость приобретенных ценностей, аналитический учет которых велся по учетным ценам в разрезе учетных групп, применение которого возможно не только в производственных предприятиях, но и в торговых организациях. Однако для последних наиболее распространенным является учет

ТЗР как статьи расходов в составе основного счета, характеризующего издержки торговой организации 44 «Расходы на продажу».

Суммы ТЗР при данном варианте отражаются или на специальном субсчете (второй способ учета ТЗР), или непосредственно включаются в учетную стоимость материалов (третий способ учета ТЗР).

При первом варианте учета операции по приобретению материальных ресурсов предварительно отражаются на счете 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», по дебету которого собираются фактические затраты по заготовлению в корреспонденции со счетами по учету расчетов, денежных средств и т.д. По кредиту счета отражается учетная стоимость поступивших в организацию ценностей в корреспонденции со счетом 10 «Материалы», 41 «Товары». Разница между кредитовым и дебетовым оборотом данного счета представляет отклонение в стоимости материалов, которое переносится на счет 16 под одноименным названием.

Таким образом, оба варианта предусматривают использование оценки по учетным ценам и обособленное отражение сумм ТЗР в составе счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» или счета 10 «Материалы». Однако в целях эффективного управления процессом заготовления оборотных материальных активов и формирования себестоимости продукции (работ, услуг) учет ТЗР должен быть организован по отдельным группам, видам материалов, независимо от того, на каком счете они учитываются. Степень детализации учетных групп ТЗР в соответствии с учетными группами материалов зависит от задач управления в конкретной организации. Учет ТЗР в целом, а не группам материалов возможен в соответствии с Методическими указаниями [78, п. 84] в следующих двух случаях:

- 1) при отсутствии существенных различий в удельном весе ТЗР между отдельными группами материалов и в общей сумме затрат на заготовление материалов;

2) при невозможности их отнесения непосредственно к конкретным группам материалов (пример, по расходам, с содержанием заготовительно-складского аппарата, услуг сторонней организации и пр.).

Соблюдение *первого условия* в практической деятельности почти невозможно, поскольку различные группы материалов приобретаются у различных поставщиков и по различным договорам поставок, условия которых могут иметь существенные отличия в зависимости от места нахождения поставщика, способа транспортировки груза и т.д. Вследствие этого удельный вес ТЗР в составе затрат на приобретение материалов может существенно колебаться даже по материалам одной групп. Причем колебания удельных весов ТЗР могут быть различными и по отчетным периодам. Если хотя бы в одном месяце величина колебаний превысит предельно допустимый уровень (5%), то в соответствии с Методическими указаниями необходимо распределение ТЗР по группам материалов.

Выполнение *второго условия* связано с включением в состав затрат на приобретение материальных ценностей расходов на содержание «заготовительно-складского аппарата», экономическое содержание которых в соответствии с ПБУ 5/01 является ничем иным, как «иные затраты, непосредственно связанные с приобретением материально-производственных запасов» [159, п. 6]. Данная группа расходов в соответствии с Методическими указаниями входит в состав ТЗР [80, п.70]. Вследствие этого, возникает проблема обособленного их учета для последующего включения в состав затрат на приобретение материалов и их последующее распределение (включение) по группам материалов.

По мнению Н.Н. Карзаевой, возможны два варианта решения данной проблемы [48, с.18].

Первый вариант предусматривает использование счета 23 «Вспомогательное производство», по дебету которого производится отражение всех затрат, связанных с содержанием данного структурно подразделения, а по кредиту – их списание в зависимости от варианта учета ТЗР на счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», либо на специальный субсчет «Транспортно-заготовительные расходы» счета 10 «Материалы». Такой порядок учета расходов на

содержание заготовительно-складского аппарата предприятия позволяет распределить данные расходы по группам материалов.

Второй вариант предполагает отражение расходов указанного подразделения непосредственно на счете 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» или счете 10 «Материалы». В этом варианте учета расходы на содержание заготовительно-складского аппарата учитываются на самостоятельном субсчете к данным счетам без их распределения по группам материальных ценностей.

По нашему мнению, применение указанных вариантов учета целесообразно в отдельных случаях, а именно когда «заготовительно-складской аппарат» является самостоятельным специализированным внутрихозяйственным подразделением с действительным разграничением функций работников этого подразделения только по снабжению материальными ресурсами для производственной деятельности.

По нашему мнению, в связи с тем обстоятельством, что указанные варианты учета подразумевают распределение затрат этого подразделения на себестоимость материальных ценностей, приобретенных в течение конкретного отчетного периода необходимо соблюдение еще одного условия равномерность (хотя бы относительная) в объемах закупок в течение отчетного года.

В противном случае возможны значительные колебания в стоимости материалов, заготовленных в том или отчетном периоде, на уровень которых помимо всех факторов оказывает влияние и удельный вес расходов на содержание заготовительно-складского аппарата. Это связано с тем обстоятельством, что указанные расходы являются относительно стабильными в течение отчетного года. Поэтому изменение удельного веса этих расходов в структуре заготовительной себестоимости могут быть обусловлены такими причинами, как резкое снижение или увеличение закупок в отдельные периоды, являющееся характерным для сезонных производств и достаточно распространенным явлением в практике деятельности большинства предприятий в условиях российской действительности. Это может оказать существенное влияние, как на уровень стоимости материальных

расходов, так и на уровень себестоимости продукции (работ, услуг), т.е. стоимостное измерение кругооборота капитала в целом.

Кроме того, заготовительно-складские подразделения даже в сравнительно крупных по размеру предприятиях и, особенно, в небольших организациях являются комплексными службами. В функции этих служб входит не только заготовка, хранение и отпуск материалов, но и других ценностей, например, полуфабрикатов, готовой продукции, различных видов основных средств и др. Расходы на содержание указанных подразделений в этом случае учитываются по соответствующим статьям калькуляции в составе накладных расходов.

Относительно новым порядком списания ТЗР является способ их списания (распределения) на счета учета затрат или продаж, который разрешен в соответствии с Методическими указаниями в случае, если величина данных расходов не превышает 10% учетной стоимости материалов [80, пункт 88, первый абзац].

По нашему мнению, проблема использования этого способа списания ТЗР на практике связана с тем обстоятельством, что удельный вес ТЗР в учетной стоимости материалов в том или ином отчетном периоде в течение отчетного года может не превысить этого предела. Однако это возможно и в следующих отчетных периодах, и за отчетный год в целом. При возникновении указанных ситуаций предприятие должно распределять сумму ТЗР с начала года между материалами, числящимися на складе, отпущенными в производство, реализованными или списанными по тем или иным причинам.

Кроме того, в соответствии с последним абзацем того же пункта 88 Методических указаний, предусмотрено право предприятия на полное ежемесячное списание сумм ТЗР на увеличение стоимости израсходованных (списанных) материалов в случае, если их удельный вес не превышает 5% учетной стоимости материалов. Это условие, по сути, повторяет условие их списания в случае, когда доля ТЗР не превышает 10% стоимости материалов.

Отдельные авторы, рассматривая организационно-методические аспекты учета поступления материалов, в частности А.А. Ефремова, выделяют четыре схемы формирования стоимости материальных ценностей [41].

При первой схеме формирования стоимости все затраты, связанные с приобретением материалов и доведением их до состояния, пригодного к использованию предварительно собираются по дебету счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», списание фактической стоимости МПЗ производится по кредиту счета. Как считает автор: «Списание осуществляется, когда имеется уверенность в том, что завершены все необходимые процессы и измерены с достаточной степенью надежности все без исключения затраты (т.е. их стоимость подтверждена первичными документами)» [41, с.54]. Сальдо счета 10 «Материалы» в этом случае характеризует фактическую себестоимость материалов, находящихся на складе. Наличие сальдо на счете 15 возможно в двух случаях:

- наличие материалов в пути или не прошедших контроля качества и т.д.;
- наличие на складе материалов, по которым выявлены затраты после приемки материалов.

По мнению автора, данная схема наиболее удобна при постоянном изменении номенклатуры МПЗ или расценок поставщиков, отсутствии службы нормативных цен, осуществлении расчетов в иностранной валюте, курс которых также подвержен колебаниям; а также в условиях, когда оперативно поступают документы от поставщиков и ТЗР привязаны к конкретным партиям МПЗ [41, с.55].

По нашему мнению, такой способ формирования стоимости материалов для многих предприятий является все же не совсем приемлемым, поскольку последнее условие, указанное автором, является не столько правилом, сколько исключением. Использование данного варианта учета является не совсем оправданным также с позиции соблюдения методологии учета, поскольку в этом случае счету 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» отведена роль только по формированию фактической себестоимости заготовленных материалов. В то время как истинное значение этого счета состоит в предоставлении информации как о фактическом уровне себестоимости заготовлении, так и о сумме отклонений в

стоимости материалов, которая также формируется по информации этого счета. Кроме того, данный вариант влияет отрицательно на оперативность формирования информации по счету 10 «Материалы».

Вторая схема формирования стоимости предполагает использование нормативных (плановых) цен и применение счетов 15 и 16, сущность которой составляет содержание первого варианта учета поступления товарно-материальных ценностей.

Третья схема формирования учетной стоимости МПЗ заключается, по мнению автора, в использовании «только синтетических счетов по учету МПЗ», которая применяется в случае, если все расходы на транспортировку включены в договорную цену поставок и дополнительные затраты, связанные этими поставками отсутствуют, как и отсутствует в организации специальное подразделение по снабжению. Поэтому МПЗ сразу принимаются к учету по полной учетной стоимости, а калькуляционного счета просто не требуется.

Как видим, это идеальный вариант учета с минимумом издержек на учетную работу. Однако, данный вариант учета, по нашему мнению, скорее исключение, чем правило. Поэтому о возможности его использования можно говорить только в теоретическом аспекте.

В то же время необходимо отметить, что автор в рамках указанной схемы формирования стоимости МПЗ, не исключает второй вариант учета. Данный вариант предусматривает, что затраты на приобретение собираются по обособленной позиции, например, на специальных субсчетах синтетических счетов 10 «Материалы» и 41 «Товары». Принятие МПЗ на учет в этом случае означает «перенос учетной стоимости МПЗ с субсчетов формирования их учетной стоимости на субсчета учета собственно МПЗ», считает автор [41, с.57].

По нашему мнению, выделение как самостоятельной формы учета изложенной схемы формирования стоимости МПЗ, является достаточно спорным, т.к. данная схема, по своей сущности, вписывается в рамки второго варианта учета поступления МПЗ, содержание которого изложено нами ранее. Однако совершенно справедливым является утверждение автора о том, что данный вариант нельзя

признать удобным с позиции практического его применения, поскольку счета 10 и 41 в этом случае перегружаются большим количеством субсчетов.

По нашему мнению, правомерность его использования с позиции теории бухгалтерского учета нельзя признать оправданным, т.к. в этом случае на счетах 10 «Материалы» и 41 «Товары», являющихся счетами по учету активов, отражаются операции по учету хозяйственных процессов, а именно процесса снабжения или заготовления и приобретения материальных ценностей.

Четвертая схема формирования стоимости МПЗ предполагает, по мнению автора, использование счетов 10 «Материалы» и 16 «Отклонение в стоимости материалов». При этом на счете 10 ведется учет материалов по договорной стоимости, а суммы ТЗР предварительно собираются по дебету счета 16, распределение которых производится пропорционально какому-либо показателю, в основном пропорционально объему МПЗ по ценам поставщиков.

Здесь необходимо отметить, что методика учета поступления материалов с использованием счета 16 без счета 15, названная автором, как четвертая схема формирования стоимости МПЗ, рассматривается и другими авторами, в частности Н.Г.Волковым, который отмечает: «Организация может установить в учетной политике порядок учета отклонений в полном размере на счете 16 с их списанием на затраты по производству продукции (работ, услуг), т.е. без применения счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» [19, с.52]. Данный подход к учету ТЗР и отклонений является достаточно распространенной в настоящее время в практике деятельности коммерческих организаций. Это обусловлено, по нашему мнению, традицией использования в отечественном учете договорных цен поставщика в качестве учетных цен, возможность применения которых, как подчеркивалось выше, предусмотрена Методическими указаниями по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов.

Однако считаем необходимым, внести уточнения относительно того, что действовавшая в социалистический период развития методика учета материалов по учетным ценам несколько отличалась от приведенной схемы, поскольку она подразумевала обособленный учет ТЗР на специальном, в основном аналитическом

счете под одноименным названием, который открывался к синтетическому счету 10 «Материалы». Причем списание (распределение) этих сумм в конце отчетного месяца производилось как на использованную часть материалов, так и на имеющиеся в наличии материалы. При этом оформлялись, как правило, дополнительные бухгалтерские проводки: на использованную часть материалов - на счета учета расходов и на остаток материалов – счет 10 «Материалы».

Субсчет по учету ТЗР, отражаемый в составе счета 10 в целом всегда был активным. В то время как действующий в современном учете счет 16 «Отклонение в стоимости материалов» предусматривает учет отклонений по дебету или кредиту счета, что зависит в свою очередь от характера отклонений – превышения или снижения фактической стоимости над оценкой по учетной стоимости. Последняя ситуация возможна, если в качестве учетной цены применяются не договорные цены, а планово-расчетные цены. Счет, таким образом, является активно-пассивным по отношению к балансу и может иметь дебетовое или кредитовое сальдо, которое не выделяется отдельной строкой в бухгалтерском балансе, а прибавляется (вычитается) при уточнении оценки материалов. Поэтому отождествление последней схемы формирования стоимости с изложенной методикой учета поступления материалов, имевшей давнюю традицию в российском учете, является, на наш взгляд, не совсем правомерным.

Основным назначением счета 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» является обобщение информации о разнице в стоимости приобретенных материальных ценностей, исчисленной в фактической себестоимости приобретения (заготовления) и учетных ценах, поэтому в функции этого счета входит также учет курсовых разниц, возникновение которых обусловлено изменением курса иностранной валюты к российскому рублю. Это возможно в импортных поставках, в которых в соответствии с условиями договора стоимость материальных ценностей определена в фиксированных ценах в иностранной валюте.

Поэтому не случайно в инструкции к применению действующего Плана счетов бухгалтерского учета отмечается следующее: «Сумма разницы в стоимости приобретенных материально-производственных запасов, исчисленной в

фактической себестоимости приобретения (заготовления), и учетных ценах списывается в дебет или кредит счета 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» со счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» [119].

Таким образом, ведение учета на счете 16 «Отклонение в стоимости материалов» подразумевает его использование вместе со счетом 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей». Только в этом случае каждый из приведенных счетов выполняет свою функцию, где счету 15 отводится функция калькуляционного счета, а счету - функция регулирующего счета, уточняющего оценку материалов, как использованной их части, так и материалов, находящихся на складах организации.

Таким образом, из приведенных схем формирования стоимости наиболее целесообразным является использование второй и третьей схем, характерной для вышеизложенных ранее двух вариантов учета поступления материальных ценностей. Причем использование варианта учета без применения счетов 15 и 16, несмотря на давнюю традицию в отечественном учете, целесообразно, когда в качестве учетных цен применяются договорные цены поставщика. Ситуации, когда являются оправданным использование указанной оценки, приведены выше.

Основной смысл первого варианта учета состоит, как подчеркивалось выше, в выполнении счетом 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» функции калькуляционного счета по формированию себестоимости оборотных активов предприятия и оперативном выявлении отклонений фактической стоимости заготовления от учетной стоимости поступивших ценностей и их последующем учете на счете 16 «Отклонение в стоимости материалов».

Однако указанные функции этих счетов, по нашему мнению, в современном российском учете не реализуются в полной мере. Это обусловлено, на наш взгляд, следующими обстоятельствами.

Во-первых, отсутствуют *статьи калькуляции* для ведения калькуляционного учета заготовительных расходов и единая классификация этих расходов для этой цели.

Во-вторых, не достаточно акцентируется внимание практикующих бухгалтеров в научной, учебной литературе и нормативных актах на основное преимущество данного варианта учета процесса заготовления. В то время как использование именно этого варианта учета позволяет оперативно по данным дебетовых оборотов первого счета определить структуру заготовительной себестоимости материальных ресурсов, а по данным оборотов второго счета – размер и характер отклонений заготовительной себестоимости от учетной стоимости, детальный анализ которых необходим в целях эффективного управления данным процессом.

Совершенствование учета снабжения на базе применения указанного варианта учета является, на наш взгляд, наиболее перспективным направлением в развитии учета формирования оборотных материальных активов экономического субъекта в условиях рынка.

В-третьих, в последнее десятилетие был предан забвению нормативный учет на всех этапах производственного цикла, в том числе и на этапе формирования капитала предприятия.

По нашему мнению, для эффективного управления процессом движения капитала особое значение приобретает организация нормативного учета на всех стадиях этого движения. Использование нормативных величин стоимости заготовления по группам материалов будет иметь высокую эффективность только при возможности прогнозирования стоимости материалов с достаточно высокой степенью точности и стремлении предприятия к минимизации отклонений. Высокие размеры отклонений при этом будут свидетельствовать о двух моментах: о необоснованности нормативных цен по группам или видам материалов или о неэффективности организации процесса снабжения на предприятии.

Для рыночных отношений характерна тенденция снижения расходов на содержание заготовительно-складских помещений при оптимизации планирования процесса снабжения материальными ресурсами. Материально-производственные запасы при этом могут отпускаться в производство «с колес», когда получены далеко не все расчетные документы и велика доля неотфактурованных поставок.

Вследствие этого учет движения материалов, занимающих значительную часть материально-производственных запасов в отраслях производственной сферы, по нормативной стоимости является практически единственно приемлемым в этих условиях. Это обусловлено тем, что оценка поступления и расхода материалов по нормативным ценам позволяет осуществлять этот процесс непрерывно, не дожидаясь формирования их фактической стоимости.

Считаем несостоятельными утверждения отдельных практикующих бухгалтеров о том, что использование нормативной оценки при поступлении усложняет бухгалтерский учет материалов, поскольку этот способ значительно упрощает процедуру учета, т.к. исчезает необходимость формирования учетной стоимости путем отражения всех расходов, связанных с приобретением материалов. Учетная стоимость автоматически приравнивается к нормативным ценам, а все расходы, связанные с приобретением материальных ценностей, списываются на счет 15. Сравнение их в последующем с нормативной оценкой позволяет выявить отклонение и отнести их на счет 16, которое распределяется по группам материалов в зависимости от соотношения учетной цены и величины отклонений. Поэтому учет по нормативной стоимости удобен в случаях, когда сложно привязать расходы к конкретным партиям материалов и когда расходы на транспортировку, услуги различных посреднических организаций и другие затраты, связанные с приобретением материалов и их доведением до состояния, пригодного к использованию, относятся сразу к нескольким партиям.

И, наконец, негативное влияние на организацию рационального учета поступления материально-производственных запасов оказывает, на наш взгляд, то обстоятельство, что действующие в настоящее время нормативные и методические документы, регулирующие учет поступления МПЗ, противоречат порой друг другу.

Например, Инструкция по применению Плана счетов рекомендует отражать поступления материально-производственных запасов в организацию только по дебету счета 10 «Материалы» и кредиту счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» (абзац 3 пояснений к этому счету). Это положение противоречит предназначению счета, указанного в той же Инструкции, «для

обобщения информации о заготовлении и приобретения материально-производственных запасов, относящихся к средствам в обороте» и сущности данного варианта учета их поступления. Кроме того, это пояснение противоречит возможным корреспонденциям по счету 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», приведенным в той же инструкции, где указаны корреспонденции не только со счетом 10 «Материалы», но и с другими счетами. Причем отдельные корреспонденции, приведенные по этому счету, являются, на наш взгляд, не корректными по сути, например корреспонденция со счетом 07 «Оборудование к установке».

По нашему мнению, применение счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» при приобретении оборудования, требующего установки, противоречит сущности этой группы активов, поскольку эти виды оборудования предназначены для установки и монтажа, после завершения которого будут использоваться в качестве основных средств. Поэтому формирование их стоимости необходимо отражать в учете иным способом. Например, путем открытия субсчетов к счету 07 «Оборудование к установке» в разрезе составляющих себестоимости заготовления этого актива и списания ее с кредита счета в дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» - при передаче этого оборудования в монтаж для установки. Если же оборудование приобретается не для установки и производственного использования внутри предприятия, а для перепродажи, то оно является товаром, для учета которого предназначен счет 41 «Товары».

В отношении счета 41 «Товары» необходимо отметить, что учет расходов, связанных с приобретением товаров, с использованием счетов 15 и 16 ведется, как правило, в организациях материального производства, в которых доля операций, отражаемых на этом счете, ничтожно мала. В организациях, занятых торговлей и иной посреднической деятельностью, расходы, связанные с поступлением товаров, в частности транспортные расходы, аналогичны ТЗР, но учитываются по иным правилам и отражаются в зависимости от учетной политики организации или в составе издержек обращения (расходов на продажу), или включаются в стоимость товаров.

В целях унификации указанных расходов при их планировании и управлении, необходима, по нашему мнению, более укрупненная классификация ТЗР, которая позволит одновременно значительно упростить организацию аналитического их учета.

Учет процесса приобретения материально-производственных запасов с использованием счетов 15 и 16 нами предлагается вести учет по этим счетам в разрезе субсчетов. Основными субсчетами счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» могут быть: субсчет по отражению договорной стоимости поставок за минусом сумм НДС, а последующими субсчетами – субсчета для учета ТЗР с использованием ранее предлагавшей укрупненной классификации этих расходов.

Учет на счет 16 «Отклонение в стоимости материалов» предлагается осуществлять также в разрезе субсчетов, открываемых по группам материалов.

Калькуляционный учет на счете 15 рекомендуется вести по следующим *статьям калькуляции* в разрезе субсчетов, открываемых в составе счета:

- 15-1 - договорная стоимость поставок за минусом НДС;
- 15-2 - транспортные расходы;
- 15-3 - таможенные пошлины;
- 15-4 - расходы на погрузочно-разгрузочные работы;
- 15-5 - стоимость услуг (информационных, консультационных и посреднических), связанных с приобретением запасов;
- 15-6 - расходы на хранение и страхование груза в пути;
- 15-7 - потери и порчи ценностей в пути в пределах их естественной убыли;
- 15-8 - прочие расходы, связанные с изготовлением и доведением материалов до состояния, пригодного к использованию;
- 15-9 - учетная стоимость поступивших ценностей;
- 15-10 - разница фактической себестоимости от учетной стоимости.

Состав хозяйственных операций, связанных с изготовлением и приобретением материальных ценностей и их отражение на счетах бухгалтерского учета с использованием указанных субсчетов представлен в таблице 6.

Таблица 6 Отражение хозяйственных операций по учету поступления материалов на рекомендуемых субсчетах счета 15

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов	
	Дебет	Кредит
1.Приняты счета - фактуры от поставщиков и отражены: - договорная стоимость материалов; - НДС.	15-1 19	60 60
2.Приняты счета - фактуры за транспортировку груза и отражены: - договорная стоимость; - НДС.	15-2 19	60 60
3.Использование собственного автотранспорта при доставке материалов в организацию.	15-2	23
4.Отражены таможенные пошлины по импортным поставкам.	15-3	68
5.Учтены расходы на погрузочно-разгрузочные работы (по оплате труда, единому социальному налогу, подотчетным суммам).	15-4	70, 69 71
6. Отражена договорная стоимость услуг (информационно-консультационных, посреднических), связанных с заготовлением материалов.	15-5	60,76
7.Учтены расходы по хранению и страхованию груза в пути.	15-6	60,76
8. Выявлена недостача при приемке груза	94	60
9. Списаны потери и порча ценностей за время в пути: - в пределах естественной убыли; - сверх норм естественной убыли.	15-7 76-2	94 94
10.Отражены прочие расходы по поступлению материалов и доведению их до состояния, пригодного к использованию.	15-8	70,69, 71
11. Оприходованы материалы по учетной стоимости.	10	15-9
12. Выявлено отклонение в стоимости поступивших материалов: - сумма перерасхода; - сумма экономии.	16 15-10	15-10 16

Данный вариант учета предусматривает в случае необходимости открытие дополнительного субсчета к счету 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» для учета неотфактурованных поставок, которые оцениваются, как и практиковалось ранее по учетным ценам. Затем после поступления сопроводительных документов учетная стоимость этих поставок сторнируется, и оформляются бухгалтерские проводки по приведенным субсчетам, как при обычных поставках.

Выявленные отклонения учитываются при этом, как и предусмотрено Планом счетов, на счете 16 «Отклонение в стоимости материалов», порядок учета которых в целом не претерпевает существенных изменений.

Данная методика позволяет получить информацию о составе ТЗР в случае их возникновения по договорам мены, договорам дарения и прочим поступлениям материалов.

При оформлении операций по договору мены в бухгалтерском учете необходимо руководствоваться нормами Гражданского кодекса Российской Федерации (ГК РФ) и условиями конкретного договора. Если договором мены не предусмотрено иное, право собственности на обмениваемые товары переходит к сторонам, выступающим по этому договору в качестве покупателей, одновременно после исполнения обязательств передать соответствующие товары обеими сторонами [29, ст. 579].

При отражении товарообменных операций в современном российском учете рассматривается преимущественно порядок их учета без применения счетов 15 и 16.

Поэтому считаем целесообразным более подробное рассмотрение в рамках рекомендуемой методики последовательности бухгалтерских записей по этим операциям.

Порядок бухгалтерских записей по меновым операциям зависит от условий договора мены, по которым возможны два варианта проведения взаиморасчетов:

- 1) материалы от поставщика поступают до отгрузки обмениваемого имущества;
- 2) обмениваемое имущество отгружается до получения материалов по договору мены.

В первом случае получение материалов от поставщика у стороны, являющейся покупателем, до передачи соответствующего имущества в обмен отражается по дебету забалансового счета 02 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение». После исполнения своих обязательств перед поставщиком, т.е. передачи обмениваемого имущества, полученные материалы списываются с кредита указанного забалансового счета в дебет счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей». По дебету этого счета отражаются также все дополнительные затраты организации, связанные с указанными поставками. Оприходование материалов производится по дебету счета

10 «Материалы» в соответствии с изложенной методикой как и при обычных поставках, т.е. в оценке по учетным ценам.

В соответствии с общими нормами гражданского законодательства при заключении договоров мены обмениваемые товары признаются равноценными. Однако в соответствии с действующим Гражданским кодексом РФ могут заключаться договора мены по неравноценным товарам. При этом сторона, обязанная передать товар, цена которого ниже цены товара, предоставляемого в обмен, должна оплатить разницу в ценах непосредственно до или после исполнения обязанности этой стороны передать товар [29, ст.568, п.2]. Договором мены по указанным операциям может быть предусмотрен иной порядок расчетов между контрагентами.

Последовательность отражения операций, связанных с поступлением материалов по договору мены по варианту расчетов, когда материалы поступают от контрагента до отгрузки ему обмениваемого имущества, представлена в таблице 7.

Таблице 7 - Бухгалтерские записи по отражению меновых операций, связанных с поступлением материалов (до отгрузки обмениваемого имущества)

Последовательность и содержание хозяйственных операций	Корреспонденции Счетов	
	Дебет	Кредит
1. Получение материалов от поставщика по договору мены, включая суммы НДС.	002	
2. Отражение отгруженного имущества по договорной стоимости вместе с суммой НДС.	62	90
3. Списание стоимости отгруженного имущества (остаточной, учетной) по договору мены.	90	01,07, 10,41
4. Списание накопленной амортизации по основным средствам, переданным по договору мены.	02	01
5. Начисление НДС по отгруженному имуществу.	90	68
6. Акцепт документов поставщика после исполнения договорных обязательств:		
- по договорной стоимости без НДС;	15- 1	60
- отражение сумм НДС;	19	60
- сумм НДС за услуги по транспортировке груза в соответствии со счетом – фактурой сторонней организации.	19	60,76
7. Отражение расходов по погрузочно-разгрузочным работам (сумм заработной платы, ЕСН, подотчетных сумм).	15 - 4	70,69, 71

Продолжение таблицы 7

Последовательность и содержание хозяйственных операций	Корреспонденции Счетов	
	Дебет	Кредит
8. Включение договорной стоимости за информационно – консультационные услуги в фактическую себестоимость материалов.	15 - 5	60,76
9. Отражение сумм НДС за информационно – консультационные услуги.	19	60,76
10. Отражение прочих затрат, связанных с поступлением материалов и доведением до состояния, пригодного к использованию.	15 - 8	60,76, 70,69...
11. Выявление сумм отклонений по поступившим материалам: - сумм перерасхода; - или сумм экономии.	16 15-10	15 - 10 16
12. Отражение взаимозачета обязательств (на сумму зачитываемых обязательств)	60	62
13. Отражение операций по договору мены с неравноценными товарами: - оплата разницы в стоимости полученных материалов и переданного имущества; - получение доплаты от контрагента.	60 51	51 62

Эти операции, как и операции при обычных поставках рекомендуем отражать на соответствующих субсчетах счета 15 «Заготовление и приобретение материалов».

Во втором случае - при поступлении материалов от контрагента до передачи ему обмениваемого имущества факт его передачи покупателю отражается по дебету счета 45 «Товары отгруженные» с кредита счета 10 «Материалы», 41 «Товары» или любого другого счета по учету передаваемого имущества. Затем производится отражение всех операций по поступлению материалов, сумм НДС по этим поставкам, всех дополнительных затрат организаций в случае их возникновения, а также факта передачи права собственности на отгруженные товары по договору мены. После отражения указанных операций оформляется, как и в первом случае, зачет взаимозадолженностей по договору мены.

Последовательность отражения операций, связанных с исполнением договорных обязательств по указанному варианту расчетов при рекомендуемой методике представлена ниже (таблица 8).

Таблица 8 - Бухгалтерские записи по отражению операций, связанных с поступлением материалов по договору мены (после отгрузки обмениваемого имущества)

Последовательность и содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов	
	Дебет	Кредит
1. Отгрузка обмениваемого имущества по стоимости (остаточной, учетной).	45	01, 07, 10, 41
Списание накопленной амортизации по обмениваемому имуществу.	02	01
3. Отражение получения материалов по договору мены:		
- по договорной стоимости;	15 - 1	60
- суммы НДС.	19	60
- при использовании собственного автотранспорта;	15- 2	23
- при привлечении сторонней организации.	15 - 2	60,76
- сумм НДС за услуги по транспортировке груза в соответствии со счетом-фактурой сторонней организации;	19	60,76
4. Отражение расходов по погрузочно-разгрузочным работам (сумм заработной платы, ЕСН, подотчетных сумм)	15 - 4	70,69, 71
5. Включение суммы за информационно – консультационные услуги в фактическую себестоимость материалов	15 - 5	60,76
6. Отражение перехода права собственности на полученные материалы и их оприходование по учетным ценам	10	15-9
7. Отражение перехода права собственности покупателю на товары отгруженные:		
- договорной стоимости;	62	90
- начисление сумм НДС по отварам отгруженным	90	68
8. Списание товаров отгруженных на продажу	90	45
9. Выявление сумм отклонений по поступившим материалам:		
- сумм перерасхода;	16	15 - 10
- или сумм экономии.	15- 10	16
10. Отражение взаимозачета обязательств (на сумму зачитываемых обязательств).	60	62
11. Принятие к вычету сумм НДС по приобретенным материалам.	68	19
12. Отражение операций по договору мены с неравноценными товарами:		
- оплата разницы в стоимости полученных материалов и переданного имущества;	60	51
- получение доплаты от контрагента.	51	62

Таким образом, основным преимуществом рекомендуемой методики учета является наглядность бухгалтерских записей и повышение оперативности получения учетной информации о структуре заготовительной стоимости материалов, поступивших по договорам поставок, договорам мены, в качестве

вклада в уставный капитал организации от учредителей и всех прочих поступлений сразу из субсчетов.

Данная методика является основой разработанного автором алгоритма учета программы для ЭВМ, внедрение которой позволяет оперативно анализировать причины отклонений фактической себестоимости приобретенных материалов от учетной стоимости при одновременном снижении трудоемкости, т.к. отпадает необходимость в привлечении данных непосредственно из регистров аналитического учета и из первичных документов.

Рекомендуемую программу учета целесообразно использовать в крупных по размеру предприятиях, имеющих большую номенклатуру заготавливаемых материалов, разветвленную сеть службы снабжения и большое количество поставщиков.

Значительный эффект от внедрения данной программы учета возможен при использовании в качестве учетных цен нормативной стоимости материалов, поэтому особое значение придается разработке научно-обоснованных нормативов.

Программа предусматривает возможность накопительной записи по указанным субсчетам в течение года. Закрытие субсчетов счета 15 в конце отчетного года производится внутренними записями (таблица 9).

Внедрение указанной программы учета поступления материалов позволит системно следить за изменениями структуры заготовительной стоимости в течение года, оперативно выявлять причины отклонений стоимости поступивших материалов и виновников, допустивших эти отклонения. Наличие значительных отклонений при этом должно восприниматься как экстраординарное событие, свидетельствующее или о необоснованности учетных цен, или о неудовлетворительной работе внутрихозяйственной службы снабжения.

Учет по указанным субсчетам рекомендуется вести по отдельным группам и видам материалов, поскольку удельный вес ТЗР в общей сумме затрат на заготовление и приобретение материалов в практике деятельности предприятий имеет, как правило, значительные различия между отдельными группами и видами материалов.

Таблица 9 - Порядок закрытия субсчетов счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» при рекомендуемой методике формирования стоимости материалов

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов	
	Дебет	Кредит
1. Отражение итоговых сумм расходов на заготовление и приобретение материалов по статьям калькуляции за отчетный год:		
- договорная стоимость без НДС	15- 9	15-1
- транспортные расходы;	15-9	15- 2
- таможенные пошлины;	15- 9	15-3
- расходы на погрузочно-разгрузочные работы;	15-9	15-4
- стоимость информационно - консультационных и посреднических услуг;	15-9	15-5
- расходы на хранение и страхование груза в пути;	15-9	15-6
- стоимость потерь и порчи ценностей в пути в пределах естественной убыли;	15-9	15-7
- прочие расходы, связанные с заготовлением и доведением материалов до состояния, пригодного к использованию.	15- 9	15-8
2. Отражение итоговых сумм отклонений в стоимости материалов за отчетный год (перерасхода или экономии).	15- 9 (15-10)	15-10 (15-9)

В рамках данной методики учета возможно использование и методов оценки по партиям поступления грузов.

Таким образом, формирование адекватной информации о финансовом положении экономического субъекта возможно на основе применения указанных подходов к стоимостному измерению и отражению в учете информации об основном, интеллектуальном и оборотном капитале бизнеса компании.

Одним из сравнительно новых подходов к развитию методологии современного бухгалтерского учета является применение профессионального суждения, отдельные аспекты которого рассматриваются в следующей главе данного учебного пособия.

1.6 Вопросы для самоконтроля

1. В чем состоит экономическая сущность понятия «затраты»?
2. Являются ли синонимами понятия «затраты» и «расходы»?

3. В какой отрасли экономической науки используется в основном понятие «издержки»?
4. Как осуществляется трансформация затрат в расходы?
5. В чем состоит роль и значение себестоимости как категории бухгалтерского учета?
6. Какова связь себестоимости продукции с затратами на ее производство?
7. В чем состоит общее смысловое значение рыночной стоимости?
8. В каких источниках публикуются справочные цены?
9. Что представляют собой биржевые цены?
10. В чем состоит отличие биржевых цен от цен тендерных торгов?
11. В каком документе приводится определение справедливой стоимости?
12. Какова связь между дисконтированной и справедливой стоимостью?
13. Охарактеризуйте общую концепцию оценки по справедливой стоимости в соответствии с МСФО?
14. Каковы проблемы использования в бухгалтерском учете оценки по справедливой стоимости?
15. Каков критерий отнесения объектов бухгалтерского учета к основным средствам?
16. Какими нормативными документами регулируется учет вложений во внеоборотные активы?
17. Охарактеризуйте состав долгосрочных инвестиций коммерческой организации?
18. Приведите нормативные документы, регулирующие учет затрат по капитальному строительству?
19. Охарактеризуйте общий подход к признанию обязательств по договорам сделок?
20. В чем состоит уязвимость учета обязательств по договорам строительного подряда на основании актов выполненных работ?
21. Приведите основные условия для признания нематериальных активов в учете по МСФО?

22. В чем состоит отличие условий признания нематериальных активов в российском учете по сравнению с условиями их признания, принятых на уровне МСФО?

23. Каковы проблемы проверки нематериальных активов на обесценение?

24. Как отражается в российском учете деловая репутация организации?

25. Каков состав транспортно-заготовительных расходов?

26. Охарактеризуйте способы учета поступления материально-производственных запасов (МПЗ) в системе отечественного учета?

27. Какими нормативными документами регулируется учет МПЗ?

28. Как влияют источники поступления МПЗ на их оценку?

29. Что подразумевается под учетной стоимостью материалов, какая стоимость может быть принята в качестве учетной?

30. Какие варианты учета поступления материально-производственных запасов используются в современном российском учете?

1.7 Тесты для самопроверки

1. В каком нормативном документе изложены условия признания расходов в бухгалтерском учете отечественных предприятий:

- а) в федеральном законе «О бухгалтерском учете»;
- б) в ПБУ 10/99 «Расходы организации»;
- в) в международных стандартах финансовой отчетности;
- г) в уставе организации.

2. По какой стоимости отражаются основные средства в балансе:

- а) по восстановительной;
- б) по остаточной;
- в) по первоначальной;
- г) в зависимости от метода, отраженного в учетной политике организации.

3. Какая стоимость определяется по результатам переоценки внеоборотных активов:

- а) страховая;
- б) ликвидационная;
- в) восстановительная;
- г) рыночная.

4. Какие из перечисленных условий являются определяющими для оценки активов по дисконтированной стоимости:

- а) уровень потоков денежных средств, предполагаемых к получению в будущем;
- б) информация о качества оцениваемого объекта;
- в) уровень биржевых цен;
- г) стоимость, определенная по результатам тендерных торгов.

5. Какие условия не относятся к обязательным атрибутам «активного рынка» для использования стоимости сделки в качестве определения справедливой стоимости обмениваемых активов:

- а) информированность сторон;
- б) заинтересованность сторон;
- в) независимость участников сделки;
- г) уровень мировых цен.

6. По какой стоимости осуществляется продажа основных средств при банкротстве хозяйствующего субъекта:

- а) по первоначальной;
- б) по остаточной;
- в) по ликвидационной;
- г) по восстановительной.

8. В какой оценке принимаются к бухгалтерскому учету нематериальные активы:

- а) первоначальной;
- б) рыночной;

- в) справедливой;
- г) текущей.

9. Оценка поступающих материалов зависит:

- а) от вида материалов;
- б) от источников их поступления;
- в) от способа поступления;
- г) от времени поступления.

10. В каких организациях предпочтительнее использование варианта учета поступления материалов с применением счетов 15 и 16:

- а) в крупных организациях и холдингах;
- б) в малых предприятиях;
- в) в сельскохозяйственных организациях;
- г) на предприятиях торговли по стоимости обмениваемых ценностей.

11. В чем состоит особенность учета поступления материально-производственных запасов (МПЗ) с использованием счетов 15 и 16:

- а) в возможности определения состава затрат, связанных с поступлением и приобретением товарно-материальных ценностей;
- б) в учете материалов по ценам поставщиков;
- в) в возможности прогнозирования договорной стоимости;
- г) в организации аналитического учета материалов?
- д) в ведении учета материалов по местам хранения.

12. Каковы преимущества применения учета поступления материально-производственных запасов с использованием счетов 15 и 16 по сравнению с вариантом отражения всех затрат, связанных с приобретением материалов по дебету счета 10:

- а) в систематизации затрат по различным видам ценностей;
- б) в усилении контроля за транспортно-заготовительными расходами;
- в) в организации учета по видам материалов;
- г) в снижении документооборота по учету материалов.

13. В каких случаях предпочтительнее использование варианта учета поступления материально-производственных запасов с использованием счетов 15 и 16:

- а) при наличии широкого ассортимента материалов и множества поставщиков;
- б) при организации учета по упрощенной системе налогообложения;
- в) при недостаточности складских помещений;
- г) при запаздывании документов поставщиков.

14. «Неотфактурованные» поставки – это:

- а) материалы в пути;
- б) материалы, поступившие без сопроводительных документов поставщика;
- в) материалы, по которым выявлены отклонения в стоимости;
- г) материалы, по которым есть расхождения фактически поступивших ценностей с сопроводительными документами поставщиков.

15. Как отражается в учете материалы в пути:

- а) как сальдо счета 15;
- б) в качестве оборотов по счету 15;
- в) как сальдо счета 16;
- г) как обороты счета 16.

2 Методология формирования профессионального суждения бухгалтера

2.1 Роль и значение профессионального суждения как инструментария современного бухгалтерского учета

Для современного этапа развития бухгалтерского учета характерен постепенный переход от учета «по правилам» к учету «по принципам», заявленный в Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу [60]. Использование подходов, заложенных в основу Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), активно популяризируется также со стороны аудиторских компаний, так называемой «большой четверки», подтверждающих бухгалтерскую (финансовую) отчетность всех крупнейших компаний России.

Информация, отражаемая в отчетности в соответствии с МСФО, которые одобрены в целом на территории России, должна отвечать определенным качественным требованиям, а само суждение должно быть обоснованным и проверяемым. Именно поэтому профессиональное сообщество стремится выработать, обосновать и актуализировать правила и процедуры формирования финансовой информации, исследование которых позволит существенно повысить ее надежность.

В работе бухгалтера, как утверждают многие аналитики, появилась творческая составляющая, представляющая собой способность бухгалтера генерировать новые идеи, обусловленная возможностью самостоятельного выбора и закрепления в учетной политике организации тех способов учета, которые наиболее достоверно описывают его финансовое и имущественное состояние. Согласно Закону о бухгалтерском учете, бухгалтер вправе, с соответствующим обоснованием, отказаться от применения официальных правил учета в случаях, когда они не позволяют достоверно отразить имущественное состояние и финансовые результаты деятельности организации [95]. При этом он должен принять самостоятельное решение, руководствуясь базовыми фундаментальными принципами учета и

требованием приоритета содержания перед формой, заключающимся в отражении в бухгалтерском учете факторов хозяйственной деятельности, исходя не столько из их правовой формы, сколько из экономического содержания фактов и условий функционирования.

Разнообразие отображения экономической действительности требует создания новых подходов, как к формированию, так и к восприятию бухгалтерских стандартов, поскольку многие из них носят рекомендательно-описательный характер. Отсутствие четких и однозначных рекомендаций вызывает необходимость формирования профессионального суждения бухгалтера о целесообразности применения того или иного варианта и способа учета.

Профессиональное суждение, являющееся неотъемлемым элементом культуры бухгалтерской профессии в учете западных стран, ориентированных на МСФО, в России представляется относительно новым, мало изученным явлением.

В настоящее время, нормативно закреплённое определение профессионального суждения в законодательстве отсутствует. Авторские трактовки исследуемого понятия систематизированы в таблице 10.

Таблица 10 – Авторские определения профессионального суждения бухгалтера

Автор	Определение
Я.В. Соколов	Под профессиональным суждением следует понимать добросовестно высказанное профессиональным бухгалтером мнение о хозяйственной ситуации, полезное как для ее описания, так и для принятия действенных управленческих решений [142].
Л.З. Шнейдман	Профессиональное суждение — это мнение, заключение, являющееся основанием для принятия решения в условиях неопределенности. Оно базируется на знаниях, опыте и квалификации соответствующих специалистов [174].
Н. Богданова	Профессиональное суждение - это мнение (заключение) ответственного лица о деталях оценки и признания объекта учета в отчетности. Другими словами, профессиональное суждение представляет собой профессиональную оценку всех объективных факторов, позволяющих принять решение в условиях неопределенности [10].

Продолжение таблицы 10

Автор	Определение
А.А. Шапошников, Т.В. Синицина	<p>Под профессиональным суждением аудитора следует понимать некий экспертный метод оценки в недостаточно формализованных ситуациях и процедурах, а также выбор из имеющихся вариантов при отсутствии очевидных аргументов для однозначного выбора. Ссылки стандартов аудиторской деятельности на профессиональное суждение не должны трактоваться как неопределенность и свобода действий, они должны ассоциироваться с повышенной ответственностью за принимаемое решение из-за отсутствия возможности опираться на инструктивное содержание стандартов [171].</p>
Я.В. Соколов, Т.О. Терентьева	<p>После долгих раздумий мы пришли к выводу, что это мнение, добросовестно высказанное профессиональным бухгалтером о хозяйственной ситуации и полезное как для ее описания, так и для принятия действенных управленческих решений.</p> <p>Профессиональное мнение, под которым надо понимать умение бухгалтера достоверно и добросовестно описывать и отражать финансовое положение своей организации [141].</p>
Е.Л. Сквирская	<p>Под профессиональным суждением на практике обычно понимается формируемый профессионалом ответ на вопрос, не имеющий однозначного стандартного решения.</p> <p>Под профессиональным суждением аудитора обычно понимается «точка зрения аудитора, основанная на его знаниях, квалификации и опыте работы, которая служит основанием для принятия им субъективных решений в обстоятельствах, когда однозначно и жестко определить порядок его действий не представляется возможным» [133].</p>
С.А. Николаева	<p>Профессиональное суждение представляет собой обоснованное мнение профессионального бухгалтера относительно способов квалификации и раскрытия достоверной информации о финансовом состоянии, финансовых результатах организации и их изменении. Таким образом, профессиональное суждение в условиях развитых рыночных отношений является средством обеспечения достоверной информации [92].</p>
И.А. Слободняк	<p>Под профессиональным суждением мы понимаем обоснованную точку зрения специалиста, отражающую уровень его знаний, квалификации и опыт работы, которая служит основанием для принятия им субъективных решений при обстоятельствах, когда однозначно или жестко определить порядок действий этого специалиста не представляется возможным [134].</p>
Е.М. Егорова	<p>Профессиональное суждение, по нашему мнению, следует рассматривать как важнейший методологический способ в системе бухгалтерского учета, проявление высокой бухгалтерской культуры, при профессиональном обсуждении, анализе и характеристике хозяйственных ситуаций и операций, с целью формирования качественной финансовой отчетности.</p> <p>Профессиональное суждение – новый элемент в методологическом арсенале учетной науки, насколько сложный, настолько и необходимый для совершенствования учетной практики [37].</p>

Продолжение таблицы 10

Автор	Определение
Е.И. Данякина	Профессиональное суждение – это мотивированное мнение компетентного специалиста, соответствующее методологическим правилам и требованиям бухгалтерского учета, в отношении ситуации, характеризующейся многовариантностью отражения в отчетности реально существующих фактов хозяйственной деятельности [33].
Е.В. Казанникова	Профессиональное суждение – это суждение, выносимое бухгалтером на основе доктрины достоверного и добросовестного взгляда с целью предоставления качественной информации, которая будет полезна и понятна пользователям отчетности [46].
М.Е. Лианский, Е.В. Лимошина	Инструмент регулирования бухгалтерского учета при формировании полной информации о финансовом состоянии и финансовых результатах организации [69].
М.Л. Пятов	Профессиональное суждение бухгалтера определяется уровнем его знаний, опыта профессиональной деятельности, следованием принципам профессиональной этики», а также «осознание бухгалтером ответственности перед обществом за представляемую информацию [126].
Н.В. Генералова	В широком значении – идентификация бухгалтером всех фактов хозяйственной жизни; в узком значении – идентификация бухгалтером фактов хозяйственной жизни при отсутствии конкретных нормативных указаний, в условиях неопределенности и при несогласии с конкретными нормативными указаниями». По сути, учетная политика представляет собой комплекс профессиональных суждений [28].
И.В. Евстратова	Точка зрения бухгалтера, основанная на его знаниях, квалификации и опыте работы, которая служит основанием для принятия им субъективных решений (относительно порядка отражения конкретной хозяйственной операции в бухгалтерском учете и отчетности организации) в обстоятельствах, когда однозначно и жестко определить порядок его действий невозможно [36].
И.Н. Львова	Профессиональное суждение – это единственно приемлемое средство определить порядок отражения фактов хозяйственной жизни в условиях неопределенности профессиональное суждение, как и учетная политика, служит способом практического применения нормативно-правовых актов бухгалтерского учета или, в более широком смысле, учетных регулятивов [72].
О. Аскери	Процесс квалифицированного выбора варианта действий с последующим обоснованием и доведением до пользователей в пригодной для использования форме [2].
А.А. Ефремова	Практически единственный инструмент, позволяющий выработать ту или иную позицию по учету «нестандартных» ситуаций [40].
А.С. Толстова	Обоснованное мнение профессионального бухгалтера в отношении способов квалификации и раскрытия достоверной информации о финансовом состоянии организации в условиях неопределенности [148].
И.Ю. Никонова	Компетентное, добросовестное мнение бухгалтера, определяющее конкретное содержание правил учета, отражаемых в учетной политике, влияющее на существенность информации в финансовой отчетности и на финансовое состояние организации [93].

Продолжение таблицы 10

Автор	Определение
А.Р. Губайдуллина	Обоснованное мнение профессионального бухгалтера, высказанное в условиях неопределенности при квалификации, стоимостном измерении, классификации и оценке значимости фактов хозяйственной жизни для целей бухгалтерской отчетности, основанное на доступной на данный момент времени полной, достоверной и объективной информации, а также особенностях функционирования хозяйствующего субъекта [32].
Е.А. Смирнова	Профессиональное суждение – это новая категория, сформировавшаяся в области отечественного бухгалтерского учета, она имеет свое определение, содержание и область применения. Руководствуясь своим профессиональным суждением, бухгалтер может грамотно организовать постановку и ведение учета, составить достоверную отчетность. Все вышесказанное приводит к формированию принципа профессионального суждения [138].
М.Л. Пятов, И.А. Смирнова	Идея профессионального суждения в бухгалтерском учете непосредственно связана с идеями профессиональной этики бухгалтера, в основе работы которого должно лежать стремление сделать отчетность компании максимально объективным рассказом заинтересованным лицам о положении дел в компании, и, как следствие, рассказом, максимально для этих лиц полезным. Именно обеспечением этой цели объясняется возможность отступления от предписаний учетных регулятивов [127].
Д. Нурсеитов	Знания, опыт, квалификация бухгалтера, а также доступная ему на данный момент полная, достоверная и объективная информация. Эта информация, в свою очередь, должна быть основана на данных, подготовленных в рамках управленческого учета [94].
М.А. Помазанова	Профессиональное суждение должно обеспечивать формирование достоверной информации, которая должна быть востребована рынком бухгалтерских услуг. Кроме того, необходимо наличие хорошо развитой системы контроля и защиты профессионального суждения перед пользователями финансовой отчетности [122].
Т.В. Пащенко	В стандартах экономического субъекта должно быть зафиксировано мнение бухгалтера и способ его выражения и обоснования [118].
Ю.Н. Молодцова	Есть способ интерпретации фактов хозяйственной жизни, связанный с их идентификацией, оценкой и классификацией в условиях действующих нормативных ограничений, осуществляемый профессиональным бухгалтером [82].

Систематизация содержания приведенных трактовок данного понятия позволила сформулировать основные факторы, оказывающие влияние на профессиональное суждение бухгалтера (рисунок 3).

Международная федерация бухгалтеров (МФБ) рассматривает бухгалтеров и аудиторов как представителей одной профессии. Так, в соответствии с Кодексом этики профессиональных бухгалтеров МФБ [53], профессиональные бухгалтеры подразделяются на:

- публично-практикующих (к которым относятся и независимые аудиторы);
- наемных.

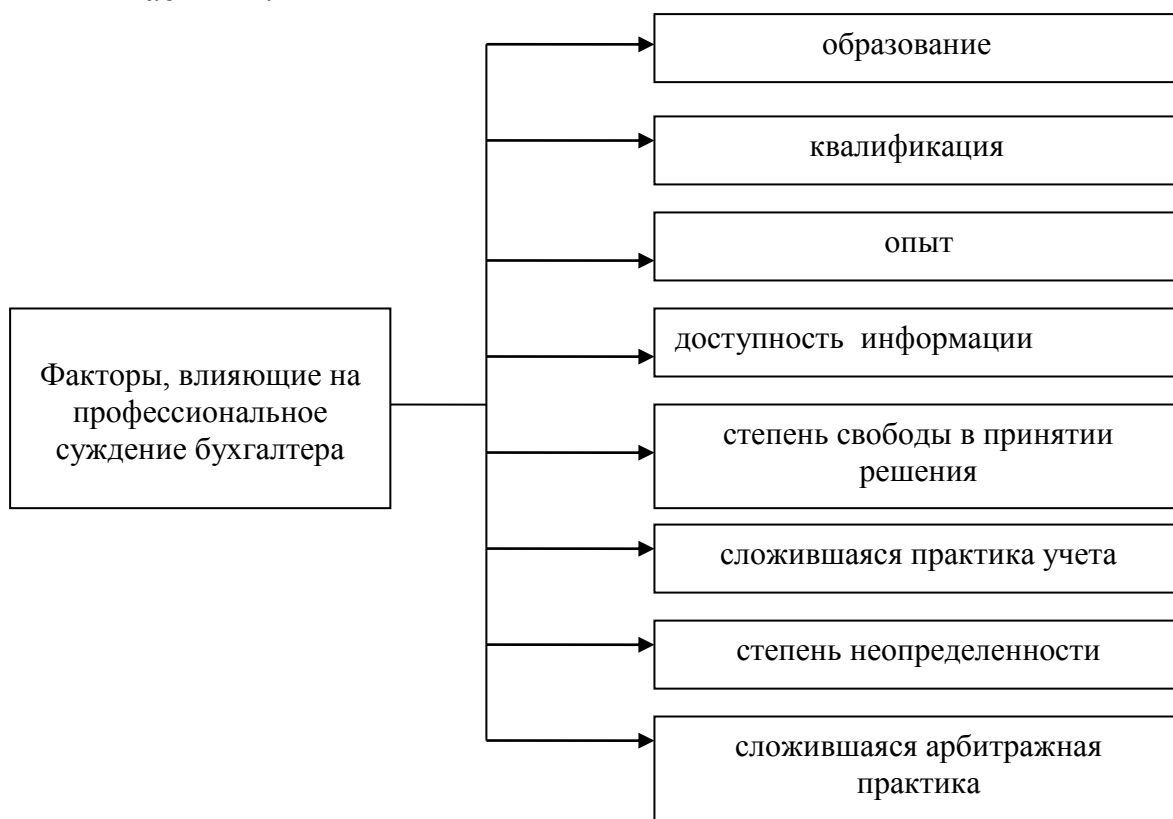


Рисунок 3 - Факторы, оказывающие влияние на профессиональное суждение специалиста в области бухгалтерского учета

Требования к профессиональному поведению, моральные ограничения и угрозы, способные оказать существенное влияние на независимость и качество формируемого бухгалтером и аудитором профессионального суждения, в кодексах этики профессиональных бухгалтеров и аудиторов идентичны.

К принципам поведения относятся:

- честность;
- объективность;
- профессиональная компетентность и должная тщательность;
- конфиденциальность;
- профессиональность поведения.

Угрозы нарушения основных принципов поведения:

- личной заинтересованности;

- самоконтроля;
- заступничества;
- близкого знакомства;
- шантажа [51,52,53].

Таким образом, фундаментальные этические принципы специалистов, профессиональная деятельность которых направлена на формирование и подтверждение информации о финансовом положении, финансовых результатах и изменениях в финансовом положении хозяйствующих субъектов, являются едиными в России и в международной практике. Поэтому при выработке профессионального суждения и бухгалтер, и аудитор должны руководствоваться одними и теми же морально-ценностными установками.

Сходства профессионального суждения бухгалтера и аудитора представлены на рисунке 4.



Рисунок 4 - Сходства профессионального суждения бухгалтера и аудитора

Аудиторская деятельность непосредственно основывается на подготовке и реализации профессионального суждения аудитора. При этом формирование профессионального суждения необходимо на всех этапах проверки: планирования, сбора и анализа полученных доказательств, выражения мнения о достоверности показателей отчетности хозяйствующего субъекта.

От степени профессионализма специалиста зависит объём, качество проводимой проверки, сопутствующие аудиту риски, а также содержание аудиторского заключения.

Основные различия профессионального суждения бухгалтера и аудитора представлены в таблице 11 .

Таблица 11 - Различия профессионального суждения бухгалтера и аудитора в России

Профессиональное суждение бухгалтера	Профессиональное суждение аудитора
1. Область применения	
<ul style="list-style-type: none"> – идентификация объектов и выбор способов их классификации; – стоимостное измерение объектов и фактов хозяйственной жизни; – оценка значимости фактов хозяйственной жизни для их отражения в бухгалтерском учете и отчетности; – раскрытие достоверной информации о финансовом состоянии, финансовых результатах и их изменении в отчетности. 	<ul style="list-style-type: none"> – расчет аудиторского риска; – определение уровня существенности искажений проверяемой отчетности; – оценка состояния системы внутреннего контроля аудируемого лица; – обоснование количества и характера аудиторских процедур; – документирование аудита; – оценка характера раскрытия информации; – формирование мнение аудитора –
2. Факторы, влияющие на профессиональное суждение	
<ul style="list-style-type: none"> – образование; – квалификация; – опыт; – доступность информации, для принятия решения; – степень свободы в принятии решения; – сложившаяся практика учета; – степень неопределенности; – сложившаяся арбитражная практика; – профессиональные этические установки 	<ul style="list-style-type: none"> – знания; – квалификация; – опыт работы; – степень неопределенности; – доступность информации для принятия решения; – сложившаяся учетная и арбитражная практика; – степень ответственности за принимаемое решение; – влияние решения на формируемое аудиторское заключение; – профессиональные этические установки –

Продолжение таблицы 11

Профессиональное суждение бухгалтера	Профессиональное суждение аудитора
3. Объекты и сфера распространения влияния	
<ul style="list-style-type: none"> - формируется в отношении объектов, принадлежащих компании; - влияет на достоверность информации, раскрываемой в отчетности 	<ul style="list-style-type: none"> - формируется в отношении объектов, не принадлежащих аудиторской организации, а также в отношении профессионального суждения бухгалтера; - формируется в отношении внутреннего и внешнего контроля качества; - влияет на мнение аудитора
4. Характеристика неопределенности	
<ul style="list-style-type: none"> – отсутствие однозначных требований и правил, национальных регулятивов в области бухгалтерского учета; – неясность всех деталей свершившегося факта хозяйственной жизни; – преобладание правовой формы над экономической сущностью хозяйственной операции. 	<ul style="list-style-type: none"> – недостаточно формализованные ситуации; – выбор из имеющихся вариантов при отсутствии очевидных аргументов для однозначного выбора.
5. Контроль качества профессионального суждения	
<ul style="list-style-type: none"> – не предусмотрен действующим законодательством; – осуществляется аудитором и/или контролирующими органами по итогам проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности/ налоговых деклараций. 	<ul style="list-style-type: none"> – предусмотрен действующим законодательством; – осуществляется внутренними и внешними контролерами качества; – многоуровневый контроль на всех этапах аудиторской проверки и после ее завершения.

Специалист бухгалтерской службы, формирующий профессиональное суждение по отношению к объекту бухгалтерского учета, по сути, предлагает первоначальный вариант его характеристики, классификации, оценки, порядка отражения на счетах и раскрытия в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Поэтому профессиональное суждение бухгалтера является базовым по отношению к профессиональному суждению других специалистов.

Систематизация и обобщение предлагаемых специалистами трактовок профессионального суждения, а также выявление факторов, влияющих на формирование профессионального суждения в процессе отражения информации в учете и отчетности или проверки ее достоверности, позволяют сформулировать определение профессионального суждения. Профессиональное суждение - это обоснованное (мотивированное), независимое суждение специалиста в условиях неопределенности в области бухгалтерского учета и аудита относительно объектов профессиональной деятельности, основанное на специальных знаниях, опыте

специалиста, сложившейся практике и выработанное с соблюдением принципов профессиональной этики.

Наиболее характерные черты и признаки профессионального суждения специалиста в области бухгалтерского учета, представлены на рисунке 5.

Выявленные характерные черты профессионального суждения позволяют сформулировать его классификационные признаки:

- по сроку реализации;
- по назначению;
- по области применения;
- по влиянию на эффективность деятельности;
- по категориям специалистов;
- по назначению информации;
- по основанию для подготовки;
- по способу реализации.

Указанные классификационные признаки наиболее полно раскрывают содержание профессионального суждения в учете и отчетности, а также механизм его реализации в современном бухгалтерском учете (рисунок 6).

Выделение классификационного признака в зависимости от сроков реализации обусловлено тем обстоятельством, что профессиональное суждение способно оказать влияние на формирование стоимостной оценки различных объектов бухгалтерского учета и его отражение в бухгалтерской отчетности за различный отрезок времени. В этом отношении различают стратегическое и тактическое профессиональное суждение.

Стратегическое профессиональное суждение оказывает влияние на период, превышающий один финансовый год. Результаты данного вида суждения практически всегда закрепляются в учетной политике и реализуются в течение нескольких отчетных периодов исходя из допущения последовательности применения учетной политики.



Рисунок 5 - Характерные черты и признаки профессионального суждения специалиста в области бухгалтерского учета

Тактическое суждение – это суждение, влияние которого распространяется на конкретную хозяйственную операцию либо применяется в течение одного финансового года.

Выделение классификационного признака по назначению профессионального суждения считаем объективной необходимостью, которое вытекает из экономической сущности исследуемого явления. Ведь профессиональное суждение вырабатывается с целью определения способов квалификации объектов и хозяйственных явлений, а также их отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

По назначению профессиональное суждение различается в отношении:

- объекта бухгалтерского учета;
- показателей бухгалтерской отчетности;
- качественных характеристик учетной информации;
- принципов бухгалтерского учета.

Профессиональное суждение по отношению к объекту учета охватывает весь спектр учетного процесса:

- документальное оформление и определение единицы учета;
- классификацию объекта, способ первоначальной и последующей оценки;
- метод списания затрат по отдельным объектам учета в состав расходов текущего периода;
- адаптацию типовой методологии отражения информации об объекте учета на счетах второго и третьего порядка и (или) ее разработку при отсутствии общепринятых подходов.

Данный вид профессионального суждения реализуется при разработке учетной политики организации, графика документооборота, рабочего Плана счетов, форм первичной учетной документации и учетных регистров, типовой корреспонденции счетов.

Профессиональное суждение относительно объектов учета формируется бухгалтерами вне зависимости от специфики и объемов деятельности организации и представляет организационный базис бухгалтерского учета.

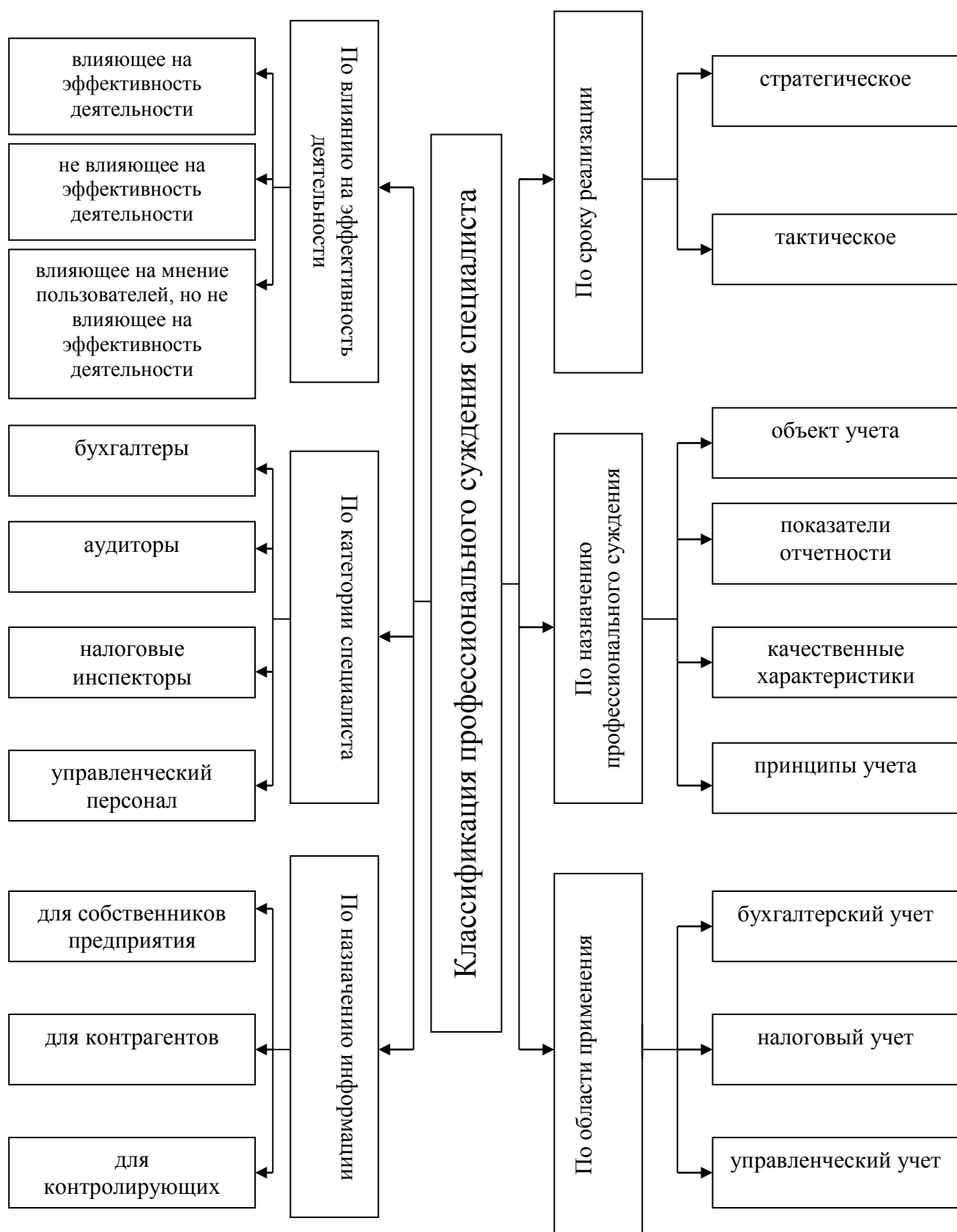


Рисунок 6 - Классификация профессионального суждения специалиста в области бухгалтерского учета

Профессиональное суждение в отношении отчетных показателей используется с целью формирования достоверного и полного представления о финансовом состоянии, финансовых результатах и изменениях в финансовом положении хозяйствующего субъекта. При формировании данного вида профессионального суждения основополагающим является требование ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», в соответствии с которым достоверной и полной считается бухгалтерская отчетность, сформированная исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету [14, п. 6].

В данном случае можно констатировать, что суждение специалиста де-юре ограничивается рамками законодательства. В то же время, в данном стандарте есть косвенная ссылка на возможность и необходимость выработки профессионального суждения при формировании отчетных показателей в условиях неопределенности. Например, при недостаточности данных для раскрытия полной и достоверной информации или в исключительных случаях (национализация имущества), даже допускается отступление от правил учетных стандартов [там же, п. 6].

Выделение в качестве классификационного признака профессионального суждения по отношению к качественным характеристикам бухгалтерской отчетности объясняется влиянием показателей, отраженных в отчетности на экономические и управленческие решения, принимаемые пользователями отчетной информации.

В современной российской системе нормативного регулирования бухгалтерского учета отсутствует документ, четко определяющий качество учетной информации. В то же время в западном учете, ориентированном на МСФО, соблюдение основных требований в отношении качества финансовой информации рассматриваются на уровне Концепции (Принципов) подготовки и представления финансовой отчетности по МСФО [58].

Поэтому соблюдение качественных характеристик и их ограничений является одним из наиболее веских оснований применения профессионального суждения в современном бухгалтерском учете.

Соблюдение качественных характеристик учетно-аналитической информации в настоящее время обеспечивается в основном за счет повышения ответственности составителей отчетности за обоснованность вырабатываемых суждений.

Классификация профессионального суждения по отношению к принципам учета вызвано зависимостью экономической сущности формируемых в отчетности показателей от принципов, на которых основана система бухгалтерского учета в каждом субъекте хозяйствования.

По области применения профессиональное суждение реализуется в финансовом, налоговом и управленческом учете. Это обусловлено различиями целей, принципов, способов, объектов, информационной базы финансового, налогового и управленческого учета, а также назначением, механизмом реализации и легитимностью профессионального суждения в этих видах учета.

Одной из основных задач бухгалтерского учета является обеспечение внутренних и внешних пользователей информацией, необходимой для подготовки экономических решений.

На показатели, отраженные в бухгалтерской отчетности, существенное влияние оказывает профессиональное суждение специалистов, ответственных за ее формирование. Поэтому часть показателей, сформированных на основе профессионального суждения, может повлиять на решения пользователей, но не отразиться на финансовых результатах хозяйствующего субъекта.

При группировке профессионального суждения по влиянию на эффективность финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта различают следующие его виды:

- влияющие на эффективность предпринимательской деятельности хозяйствующего субъекта;
- не влияющие на эффективность предпринимательской деятельности хозяйствующего субъекта;
- влияющие на мнение пользователей, но не влияющие на эффективность деятельности компании.

Правовое поле, регламентирующее порядок и правила организации бухгалтерского учета, представлено совокупностью нормативных документов различных отраслей права: гражданского, финансового, налогового, в рамках которых выделяют подотрасли: бухгалтерское, аудиторское, валютное право. Это позволяет выделить дополнительный классификационный признак – по категориям специалистов, вырабатывающих профессиональное суждение (бухгалтер, аудитор, налоговый инспектор, менеджер и т.д.).

В частности, специалист бухгалтерской службы, формирующий профессиональное суждение по отношению к факту (явлению) хозяйственной жизни или объекту бухгалтерского учета, по сути, предлагает первоначальный вариант его характеристики, классификацию, оценку, порядок отражения на счетах и раскрытия в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Поэтому профессиональное суждение бухгалтера является базовым по отношению к профессиональному суждению других специалистов.

В соответствии с ФЗ «Об аудиторской деятельности» под аудитом понимается «независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности» [105, ст.1].

Таким образом, основная задача аудитора на основе собственного профессионального суждения состоит в подтверждении или опровержении достоверности отчетной информации, сформированной исходя из мнения бухгалтера.

Понятие профессионального суждения в отношении работника фискальных органов в настоящее время отсутствует. Основной причиной этого является жесткая нормативная регламентация всей деятельности этих специалистов. Однако де-факто налоговым инспекторам приходится выражать свое профессиональное суждение по поводу законности совершаемых операций, правильности исчисления налогов и сборов, обоснованности применения льгот и налоговых преференций, полноты и своевременности исполнения обязательств перед бюджетом. При этом в отличие от аудиторов, специалисты налоговых органов формируют свое профессиональное суждение параллельно с бухгалтером в целях контроля за правильностью

формирования налоговых баз по различным видам налогов, а не для подтверждения достоверности отчетных показателей.

Профессиональное суждение управленческого персонала в отношении признания, классификации, оценки, отражения объектов учета и показателей отчетности в большей степени распространяется на ведение управленческого учета. В то же время руководство хозяйствующего субъекта способно оказывать влияние на формирование суждения и при ведении бухгалтерского финансового учета. Например, в отношении уровня аналитичности раскрываемой в отчетности информации.

В современных экономических условиях показатели, раскрываемые в бухгалтерской (финансовой) отчетности, являются фактически единственным более или менее достоверным источником информации о финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта. При этом особую актуальность эта отчетность приобретает для заинтересованных пользователей, не имеющих доступа к внутренним информационным источникам.

Исходным в построении системы бухгалтерского учета являются требования лиц, заинтересованных в этой информации, а профессиональное суждение бухгалтера оказывает существенное влияние на качество этой информации, поэтому целесообразно рассматривать профессиональное суждение «по назначению информации» как отдельный классификационный признак.

Классификационный признак профессионального суждения по основанию для подготовки основывается на сущности самого явления, потребность в котором возникает либо при отсутствии конкретных ссылок в законодательстве относительно возникшей проблемы учета, либо в условиях ограниченной применимости того или иного учетного инструментария.

В качестве оснований для выработки профессионального суждения выделяются:

- принципы бухгалтерского учета;
- судебная (арбитражная) практика;
- профессиональный опыт.

Сформированное профессиональное суждение, как правило, реализуется в виде учетной политики, либо в качестве используемой классификации или бухгалтерской оценки, либо при формировании отчетных показателей.

Процесс формирования профессионального суждения можно условно разделить на четыре этапа:

1. Инициация необходимости формирования профессионального суждения в отношении объекта учета или показателя бухгалтерской (финансовой) отчетности.

На данном этапе бухгалтер, ответственный за организацию учета и/ или формирование отчетности вносит предложение о целесообразности формировании профессионального суждения в отношении нетипичных хозяйственных операциях или объектах учета, вариативно раскрываемых в бухгалтерской (финансовой) отчетности. При этом можно рекомендовать разработку типовой формы вносимых предложений, с целью унификации учетной документации хозяйствующего субъекта.

2. Формирование профессионального суждения специалистом в области бухгалтерского учета.

Формирование профессионального суждения на основе имеющейся информации о характере совершенной операции, возможных её последствиях, индивидуальных свойствах объекта и его способностях аккумулировать будущие экономические выгоды или вызывать будущие расходы. При этом могут использоваться положения действующей учетной политики.

В случае полной законодательной неопределенности в отношении объекта профессионального суждения, необходимо учитывать:

- положения ПБУ, регулирующих аналогичные или связанные с этим объектом проблемы;
- принципы-допущения и принципы-требования, установленные ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации».

Оформление выработанных суждений может осуществляться в формах, разработанных для этих целей компанией самостоятельно.

Сформированные суждения целесообразно оформлять в двух экземплярах и хранить в папке с первичными документами по объекту учета или отчетностью и в досье по соответствующему активу или обязательству, в структурном подразделении, ответственном за выработку профессионального суждения.

К последнему экземпляру должна прилагаться вся первичная информация, послужившая основой для формирования профессионального суждения.

3. Проверка объективности, достоверности и обоснованности сформированного профессионального суждения независимым экспертом или специалистом.

Для подтверждения объективности, достоверности и обоснованности выработанного профессионального суждения целесообразно выбирать или назначать иного специалиста или независимого эксперта. Таким экспертом может выступать сотрудник компании, имеющий равноценную или более высокую квалификацию, внутренний аудитор, специалист консалтинговой компании.

Реализация сформированного суждения возможна только после проверки и визы независимого эксперта.

В компании может быть организована регистрация формируемых профессиональных суждений в специальном журнале.

4. Реализация выработанного профессионального суждения при организации учета и формировании бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Реализация выработанного суждения в учете или отчетности недопустимо без визы должностного лица, проводившего проверку качества профессионального суждения.

Процесс формирования профессионального суждения на практических примерах идентификации и переоценки объектов основных средств рассмотрен в следующих параграфах данной главы учебного пособия.

2.2 Формирование и реализация профессионального суждения бухгалтера при идентификации основных средств

Развитие методологии бухгалтерского учета основных средств является одной из наиболее широко обсуждаемых проблем в современной научной литературе. Подобный интерес связан не только с многообразием видов основных средств, их классификационными различиями, уникальностью бизнес-процессов, в которых они используются, но и с такими проблемами учета объектов основных средств, как:

- отсутствие исчерпывающих правил признания, оценки и отражения рассматриваемых объектов в учете и отчетности (финансовой, налоговой, статистической);

- наличие принципиальных отличий действующих национальных императивов от совокупности стандартов, определяющих подходы к отражению информации об объектах основных средств в Международных стандартах финансовой отчетности (МСФО).

Наиболее адекватным инструментом решения обозначенных проблем, в преломлении организации учетной практики отдельно взятого субъекта хозяйствования, является профессиональное суждение бухгалтера.

Процесс поступления объектов основных средств, представляющий собой сложное сочетание взаимосвязанных хозяйственных операций по приобретению и подготовке объектов к эксплуатации регулируется различными нормативно-правовыми документами, которые апеллируют разной терминологией и разными подходами к идентификации основных средств.

Наиболее ярко эти отличия проявляются при анализе императивных норм разных отраслей права (таблица 12), где в одном случае инвестиции в основные средства трактуются как долгосрочные инвестиции, в другом - как капитальные вложения. Это связано с предусмотренным действующим Планом счетов счетом 08 «Вложения во внеоборотные активы», по дебету которого отражаются все инвестиции в долгосрочные активы организации.

Таблица 12 - Систематизация признаков объектов основных средств с позиции профессионального суждения

Используемые термины	Нормативно-правовая база регулирования	Счета балансового учета для отражения объекта	Критерии идентификации объекта бухгалтерского наблюдения	Формирование профессионального суждения
Капитальные вложения	ФЗ «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений» [106]	Вложения во внеоборотные активы	<ul style="list-style-type: none"> - инвестиции в основной капитал/основные средства; - новое строительство, реконструкция, техническое перевооружение, приобретение основных средств. 	возможно
Долгосрочные инвестиции	Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций [121]	Вложения во внеоборотные активы	<ul style="list-style-type: none"> - затраты на создание, увеличение размеров, приобретение активов со сроком эксплуатации более одного года; - предназначены не для продажи; - капитальное строительство (новое или реконструкция уже существующих объектов). 	возможно
Вложения во внеоборотные активы	Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций [119]	Вложения во внеоборотные активы	затраты в объекты, впоследствии учитываемые как основные средства, объекты природопользования, нематериальные активы.	не формируется
Основные средства	ПБУ 6/01 «Учет основных средств» [161]	Основные средства	<ul style="list-style-type: none"> - использование для производства продукции (работ, услуг), управленческих целей, сдачи в аренду; - срок эксплуатации более 12 месяцев или обычного операционного цикла; - не предназначен для продажи; - способен генерировать экономические выгоды в будущем. 	возможно

Продолжение таблицы 12

Используемые термины	Нормативно-правовая база регулирования	Счета балансового учета для отражения объекта	Критерии идентификации объекта бухгалтерского наблюдения	Формирование профессионального суждения
	Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств [81]	Основные средства	<ul style="list-style-type: none"> - использование для производства продукции (работ, услуг), управленческих целей; - срок эксплуатации более 12 месяцев или обычного операционного цикла; - не предназначен для продажи; - способен генерировать экономические выгоды в будущем. 	возможно
	Налоговый кодекс РФ [90]	Основные средства	<ul style="list-style-type: none"> - средства труда; - использование для производства и реализации товаров (работ, услуг), управленческих целей; - стоимостью более 100 000 рублей. 	не формируется
	Указания по заполнению форм Федерального статистического наблюдения ф. 11 «Сведения о наличии и движении основных фондов (средств) и других нефинансовых активов» [158]	Основные средства	<ul style="list-style-type: none"> - произведенные активы, используемые неоднократно, не менее одного года; - использование для производства продукции (работ, услуг); для цели управления; - предназначенные для сдачи в аренду. 	Возможно/ не формируется

В ранее действовавшем Плане счетов данный счет носил название «Капитальные вложения». Изменение названия счета обусловлено отражением в его составе не только затрат по капитальным вложениям, ассоциируемых, прежде всего, со строительством объектов основных средств, но и других долгосрочных инвестиций, включаемых впоследствии в инвентарную стоимость следующих объектов учета:

- основных средств;
- доходных вложений в материальные ценности;
- нематериальных активов.

Понятие «основные средства» используется в бухгалтерском и налоговом учете, в статистике и экономике - «основные фонды».

Определение понятия «основные средства» в действующих нормативных документах, регламентирующих порядок бухгалтерского учета, отсутствует. Приводятся лишь критерии, необходимые для их идентификации.

Для целей налогового учета «основные средства» - это часть имущества, используемого в качестве средств труда для производства и реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) или для управления организацией первоначальной стоимостью более 100 000 рублей [90].

Данная трактовка не предусматривает других критериев идентификации основных средств, что существенно отличается от подходов, принятых в финансовом и статистическом учете.

В статистическом учете понятие «Основные фонды» конкретизируется и трактуется как: «произведенные активы, подлежащие использованию неоднократно или постоянно в течение длительного периода времени, но не менее одного года, для производства товаров и услуг (включая управленческие нужды), либо для предоставления в этих же целях другим организациям и гражданам за плату во временное владение и пользование или во временное пользование» [158].

Таким образом, в современном правовом поле, формирование корректной информации о состоянии, стоимостной оценке и графике получения экономических выгод от используемых экономическим субъектом объектов основных средств

невозможно без профессионального суждения специалиста в области бухгалтерского учета. При этом, законодательство не обеспечивает исчерпывающих правил признания, оценки и отражения рассматриваемых объектов в отчетности (финансовой, налоговой, статистической).

Действующий отечественный стандарт по учету основных средств предполагает формирование профессионального суждения при отражении фактов хозяйственной жизни, связанных с поступлением основных средств, в следующих случаях [161]:

- 1) при идентификации объекта, в т.ч. при определении лимита по стоимости отнесения объекта к основным средствам;
- 2) при установлении срока полезного использования объекта;
- 3) при классификации объекта;
- 4) при идентификации объекта в качестве инвентарного.

При этом предусмотрены три возможных варианта классификации объекта в качестве:

- основного средства;
- доходных вложений в материальные ценности;
- товарно-материальных ценностей.

Для корректной идентификации объекта в качестве основного средства необходимо одновременное выполнение приведенных в таблице 2 критериев, за исключением стоимостного критерия, который может быть уменьшен хозяйствующим субъектом при условии обязательного закрепления данного лимита в учетной политике организации.

Как правило, компании, в стремлении максимального сближения бухгалтерского и налогового учета, устанавливают единые лимиты признания объектов в качестве основных средств, что не является предпочтительным во всех случаях.

При определении лимита стоимости отнесения объекта к основным средствам следует учитывать следующие факторы:

- вид или виды экономической деятельности, осуществляемые субъектом хозяйствования;
- масштабы деятельности организации;
- различные уровни фондоемкости выпускаемой продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг;
- потенциальные экономические выгоды, ассоциируемые с объектом основных средств и предполагаемый график их получения;
- возможность организации должного уровня контроля за использованием и сохранностью объектов основных средств;
- систему налогообложения субъекта хозяйствования.

Несмотря на то, пунктом 5 ПБУ 6/01 «Учет основных средств» [161] предусмотрена возможность учета объектов, используемых более чем 12 месяцев в составе товарно-материальных ценностей, какие-либо правоустанавливающие нормы в отношении таких объектов отсутствуют в другом федеральном стандарте, регулирующем учет материально-производственных запасов [159].

Поэтому в учетной практике организаций, чаще всего в рабочем Плане счетов предусматривается отдельный субсчет «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы (МБП)» или «Малоценные основные средства (МОС)».

Наиболее сложной проблемой учета таких объектов является должный уровень организации документооборота и внутреннего контроля за их использованием и сохранностью. В составе данной группы объектов обычно учитываются различные виды оргтехники, мебели, инструментов, оборудования, специальной (форменной) одежды. Исследование обозначенных активов не представляется возможной в рамках данной статьи.

Идентификация объектов в качестве доходных вложений в материальные ценности при первоначальном признании не составляет сложностей, за исключением случаев, когда часть объекта используется компанией, а часть сдается в аренду.

Квалификация основных средств как разных объектов учета в учете, ориентированном на МСФО, зависит от характера их участия в хозяйственной

жизни компании. При этом необходимо ориентироваться на требования специальных стандартов. Например, при отражении объекта, находящегося у организации на правах аренды, планирующегося в последующем для сдачи в субаренду, необходимо соблюдать правила IAS 40 «Инвестиционное имущество» [88].

Срок полезного использования основных средств устанавливается исходя из технических параметров, предусмотренных паспортом объекта, либо на основании будущих экономических выгод, ожидаемых от объекта, которые прямо или косвенно будут формировать приток денежных средств. Несмотря на то, что данный аспект регулируется самостоятельно на уровне экономического субъекта, такой выбор лежит за границами профессионального суждения бухгалтера и находится вне его компетенции, поскольку должен быть основан на профессиональном мнении инженерно-технических и других работников, специализирующихся в области эксплуатации данных объектов.

Классификация основных средств для цели их дальнейшего отражения в бухгалтерском учете и в статистическом наблюдении имеют определенные отличия, систематизированные в таблице 13.

Таблица 13 - Группировка основных средств, применяемая в бухгалтерском и статистическом учете

Нормативные документы	Группы основных средств	Обобщение информации на счетах бухгалтерского учета
Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств	Здания, сооружения и передаточные устройства;	счет 01 «Основные средства», субсчет по виду объекта основных средств; счет 03 «Доходные вложения в материальные ценности»
	- рабочие и силовые машины и оборудование;	
	- измерительные и регулирующие приборы и устройства;	
	- вычислительная техника;	
	- транспортные средства;	
	- инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности;	
	- рабочий, продуктивный и племенной скот;	
	- многолетние насаждения;	
	- внутрихозяйственные дороги и пр.; - земельные участки;	

Продолжение таблицы 13

Нормативные документы	Группы основных средств	Обобщение информации на счетах бухгалтерского учета
	- объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы);	
	- капитальные вложения на коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы);	
	- капитальные вложения в арендованные объекты основных средств, являющиеся собственностью арендатора в соответствии с договором аренды.	
Указания по заполнению форм Федерального статистического наблюдения ф. 11 «Сведения о наличии и движении основных фондов (средств) и других нефинансовых активов»	1. Группа статей «Основные средства»: - здания, машины, оборудование и другие основные средства;	счет 01 «Основные средства», субсчета по видам основных средств
	- незавершенное строительство, в части объектов, предназначенных для собственного использования или оплаченных заказчиком	Счет 08.3 «Строительство объектов основных средств»; Счет 08.4 «Приобретение объектов основных средств»
	2. «Доходные вложения в материальные ценности».	счет 03 «Доходные вложения в материальные ценности»
	3. «Материальные поисковые активы».	счет 01 «Основные средства», субсчет по виду основных средств
	4. Из группы статей «Нематериальные активы»: - объекты интеллектуальной деятельности, имеющие соответствующие формы юридической защиты (наличие патентного, авторского права, смежных прав и т.д.) или другой защиты;	Счет 04 «Нематериальные активы», субсчета по видам нематериальных активов
	- активы, не имеющие исключительных прав и учитываемые на забалансовом счете «Нематериальные активы, полученные в пользование»;	Счет 012 «Нематериальные активы, полученные в пользование»
	- отражаемые при этом одновременно на счете 97 «Расходы будущих периодов»;	счет 97 «Расходы будущих периодов», субсчет по виду активов, полученных в пользование
	5. «Результаты исследований и разработок»	Счет 04 «Нематериальные активы», субсчета по видам расходов на НИОКР
6. «Нематериальные поисковые активы» (за исключением относящихся в статистике к непроизведенным активам прав на выполнение работ по поиску, оценке месторождений полезных ископаемых и (или) разведке полезных ископаемых, подтвержденных наличием соответствующей лицензии)	Счет 04 «Нематериальные активы», субсчета по видам нематериальных активов	

Из таблицы наглядно видно, что состав основных фондов (средств), используемый для цели составления статистической отчетности существенно шире по сравнению с группами основных средств в бухгалтерском и налоговом учете. В связи с этим для формирования статистической отчетности необходимо использование дополнительной информации, отражаемой на балансовых счетах 04 «Нематериальные активы», 08 «Вложения во внеоборотные активы», 97 «Расходы будущих периодов», а также забалансового счета 012 «Нематериальные активы, полученные в пользование». Поэтому применение в статистике понятия «Основные фонды», содержание которого существенно шире понятия «Основные средства», используемого в системе бухгалтерского и налогового учета является вполне логичным.

2.3 Применение профессионального суждения в учете переоценки основных средств

Второй сложной и противоречивой проблемой учета основных средств является процедура их переоценки, где профессиональное суждение формируется:

- 1) при обосновании целесообразности проведения процедуры переоценки;
- 2) в процессе принятия решений по выбору способа последующей переоценки объектов;
- 3) при определении способа пересчета амортизации по объектам или группам переоцениваемых объектов;
- 4) при отражении результатов переоценки объектов основных средств и их амортизации на счетах бухгалтерского учета.

При обосновании целесообразности проведения переоценки объектов основных средств, необходимость формирования профессионального суждения возникает дважды:

- при принятии решения о проведении периодической переоценки;

- при ежегодном тестировании экономической обоснованности данной процедуры.

Решение о проведении переоценки основных средств закрепляется в учетной политике хозяйствующего субъекта для цели бухгалтерского учета. Результаты переоценки оказывают непосредственное влияние на величину чистых активов и финансовые результаты, поэтому в учетной практике решение о периодической переоценке таких объектов, чаще всего зависит от тактических или стратегических целей субъекта хозяйствования.

Кроме того, к сфере профессионального суждения относится и выбор групп однородных объектов основных средств, подлежащих переоценке.

В соответствии с действующим законодательством регулярная переоценка стоимости основных средств проводится с целью нивелирования разницы между их балансовой стоимостью и текущей (восстановительной) стоимостью аналогичных объектов на активном рынке [161].

Методические указания по учету основных средств [81, п.44], в отличие от ПБУ 6/01 «Учет основных средств», уточняют дополнительно, что такая стоимость не должна отличаться «существенно». Вместе с тем, понятие «существенности» отклонения стоимости объектов основных средств, по которой они отражаются в бухгалтерском учете и в бухгалтерской отчетности, от текущей (восстановительной) стоимости императивно не установлено. Поэтому данный вопрос также относится к сфере профессионального суждения и подлежит закреплению в учетной политике. Однако пример, приведенный в Методических указаниях по учету основных средств, позволяет предположить, что существенным является 10 процентное изменение стоимости объекта на рынке, но хозяйствующий субъект может установить и более низкий уровень существенности.

Таким образом, ежегодно перед началом переоценки необходимо обосновать экономическую целесообразность проведения данной процедуры и, основываясь на профессиональном суждении, принять решение либо о проведении, либо об отказе от проведения переоценки в текущем году. Пакет документов, подтверждающих

обоснованность принятого решения, должен быть оформлен в качестве приложения к учетной политике для цели бухгалтерского финансового учета.

Выбор способа последующей оценки объектов основных средств относится к наиболее значимым суждениям, поскольку именно способ переоценки оказывает непосредственное влияние на стоимость основных средств и, как следствие, на величину показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности хозяйствующего субъекта, его чистые активы и финансовый результат.

Действующие нормы законодательства допускают два способа проведения переоценки объектов основных средств:

- индексацию;
- прямой пересчет.

Выбранный способ должен быть закреплен в учетной политике хозяйствующего субъекта, а информация, используемая для формирования переоцененной стоимости - подтверждена документально (например, ценами изготовителей аналогичных объектов, данными государственного статистического наблюдения, отчетом оценщика).

В первом случае необходимо обоснование и подтверждение использованных индексов пересчета, а во втором - порядок проведения переоценки и расчета коэффициента пересчета стоимости основных средств.

Анализ нормативной базы, регламентирующей порядок проведения переоценки, её отражения в бухгалтерском и налоговом учете, а также в формах государственного статистического наблюдения выявил существенные отличия не только в подходах к переоценке, но и к понятию восстановительной стоимости основных средств (таблица 14).

Методические указания по учету основных средств текущую (восстановительную) стоимость основных средств определяют как стоимость аналогичного объекта на дату проведения переоценки в случае необходимости его замены. В то время как методический документ Федеральной службы государственной статистики предусматривает, с одной стороны, «стоимость воспроизводства в ценах, существовавших на эту дату» как «рыночную стоимость

Таблица 14 - Систематизация признаков переоцененной стоимости основных средств с позиции профессионального суждения

Виды стоимости	Нормативно-правовая база	Критерии переоцененной (восстановительной) стоимости	Формирование профессионального суждения
Текущая (восстановительная) стоимость	Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств	- потенциальная сумма денежных средств; - необходимость замены объекта; - дата переоценки.	необходимо
	Налоговый кодекс Российской Федерации	- не учитывается для исчисления налога на прибыль; - увеличивает налогооблагаемую базу по налогу на имущество организации.	не формируется
	Указания по заполнению формы 11 Федерального статистического наблюдения «Сведения о наличии и движении основных фондов (средств) и других нефинансовых активов»	- материальность основных фондов; - проведение на конец года; - величина потенциальных затрат на полную замену на аналогичные объекты; - рыночные цены и тарифы на дату переоценки.	необходимо
	Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России	- потенциальная сумма денежных средств (себестоимость); - необходимость замены какого-либо объекта; - дата составления отчетности.	необходимо
Рыночная стоимость	Федеральный закон «Об оценочной деятельности в Российской Федерации»	- отчуждение объекта и наличие открытого рынка; - разумные действия сторон сделки; - наличие полной информации о совершаемой сделке; - отсутствие чрезвычайных обстоятельств; - оценка потенциальной цены продажи с максимальной вероятностью.	необходимо
	Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России	- потенциальная сумма денежных средств (стоимость реализации); - продажа объекта; или - ликвидация объекта.	необходимо
	Указания по заполнению формы Федерального статистического наблюдения 11 «Сведения о наличии и движении основных фондов (средств) и других нефинансовых активов»	Не определяется при переоценке материальных основных фондов.	не формируется

аналогов», а, с другой стороны, указывает, что «рыночная стоимость основных фондов при переоценках материальных основных фондов не определяется» [80].

Исходя из возможности привлечения экспертов к проведению переоценки для получения заключения о текущей (восстановительной) стоимости объектов основных средств, логичным представляется обзор законодательства в области оценочной деятельности.

Так, Федеральным законом «Об оценочной деятельности в РФ» предусмотрено «установление в отношении объектов оценки рыночной, кадастровой или иной стоимости» [108]. При этом под рыночной стоимостью понимается «наиболее вероятная цена, по которой данный объект оценки может быть отчужден на открытом рынке в условиях конкуренции». Данный подход практически повторяет определение справедливой стоимости в МСФО «IFRS» 13 «Оценка справедливой стоимости». «Справедливая стоимость - это рыночная оценка, а не оценка, формируемая с учетом специфики предприятия. Цель оценки справедливой стоимости - определить цену, по которой проводилась бы операция, осуществляемая на организованном рынке, по продаже актива или передаче обязательства между участниками рынка на дату оценки в текущих рыночных условиях» [89].

Кроме того, Концепцией бухгалтерского учета в рыночной экономике России понятие «текущая рыночная стоимость» трактуется как «сумма денежных средств или их эквивалентов, которая может быть получена в результате продажи объекта или при наступлении срока его ликвидации» [59].

Проведенный анализ действующих нормативно-правовых документов позволяет констатировать, что:

а) в документах различных отраслей права используется различная трактовка содержания понятия «текущая (восстановительная) стоимость»;

б) используются различные подходы к понятиям «текущая (восстановительная) стоимость» и «текущая рыночная стоимость». Первое представляет собой стоимость покупки объекта в текущих условиях, а второе - стоимость продажи объекта в текущих условиях.

Все это приводит к необходимости формирования профессионального суждения специалистами в области бухгалтерского учета с целью адекватного раскрытия информации о проведенной переоценке в финансовом и налоговом учете, в бухгалтерской (финансовой) и статистической отчетности. Отдельные проблемы могут возникнуть как при подготовке консолидированной, так и или индивидуальной отчетности по МСФО.

В зависимости от трактовки текущей (восстановительной) стоимости, коэффициент пересчета стоимости основных средств на практике может рассчитываться двумя способами:

1) исходя из первоначальной стоимости объекта, т.е. без учета корректировок на его моральный и физический износ;

2) исходя из остаточной стоимости объекта, т.е. с учетом корректировок на моральный и физический износ.

В первом случае, текущая (восстановительная) стоимость рассматривается как рыночная стоимость аналогичных объектов, принимаемая за новую первоначальную стоимость без учета всех корректировок на моральный и физический износ. Коэффициент пересчета определяется как отношение рыночной стоимости объекта основных средств к его первоначальной стоимости по данным бухгалтерского учета.

Во втором случае, под текущей (восстановительной) стоимостью понимается рыночная стоимость аналогичных объектов с учетом всех корректировок на моральный и физический износ, т.е. фактически это переоцененная остаточная стоимость основного средства. Коэффициент пересчета определяется как отношение рыночной стоимости объекта основных средств к его остаточной стоимости.

Переоценка, проводимая на основе сопоставления документально подтвержденных данных (отчета оценщика) о рыночной стоимости (т.е. возможной цене продажи) объекта основных средств на определенную дату с его остаточной стоимостью. При этом фактическая и расчетная стоимости объекта сравниваются посредством специально рассчитанного коэффициента, учитывающего пропорциональное изменение первоначальной стоимости объекта и определения на его основе текущего восстановительной стоимости. Амортизационные отчисления

пересчитываются в той же пропорции и вычитаются из текущей восстановительной стоимости. Полученная в результате расчетов остаточная стоимость основывается на данных о рыночной цене и определенной на их основе текущей восстановительной стоимости.

При таком методе в результате одновременного пропорционального увеличения первоначальной стоимости и амортизационных отчислений остаточная стоимость основного средства всегда будет равна его рыночной стоимости на дату переоценки, что и является целью переоценки в соответствии с п. 41 Методических указаний по учету основных средств [81].

Данный подход позволяет не только обеспечить сопоставимость используемых в расчете показателей, привести в соответствие рыночную и балансовую стоимость объекта, но и отразить по кредиту счета учета добавочного капитала большую сумму дооценки, увеличив величину чистых активов субъекта хозяйствования. Последнее, безусловно, способствует росту привлекательности компании со стороны инвесторов.

Выбирая второй подход к трактовке понятия текущая (восстановительная) стоимость, экономическому субъекту необходимо учитывать неизбежность увеличения налоговой нагрузки в части налога на имущество организации, сумма которого исчисляется по данным бухгалтерского учета.

Постоянные разницы, связанные с переоценкой объектов основных средств, в бухгалтерском учете возникают вне зависимости от выбранного варианта, поскольку результаты пересчета амортизации при переоценке не учитываются для цели налогообложения прибыли.

Расчет влияния различных способов переоценки на показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности представлен на условных примерах в таблице 15.

Таблица 15 - Влияние способа проведения переоценки основных средств на показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности

Результат переоценки основных средств	Условия переоценки	Варианты переоценки основных средств	Влияние на	
			добавочный капитал/фин. результат	показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности
1 способ: текущая (восстановительная) стоимость рассматривается как рыночная стоимость аналогичных объектов, принимаемая за новую первоначальную стоимость без учета всех корректировок на моральный и физический износ				
Первичная переоценка				
Дооценка	Первоначальная стоимость – 2300т.р. Накопленная амортизация – 860т.р. Текущая рыночная стоимость по отчету оценщика – 2800т.р.	Коэффициент пересчета: $(2800\text{т.р.}/2300\text{т.р.}) = 1,2174$ Текущая (восстановительная) стоимость: $2300\text{т.р.} * 1,2174 = 2800\text{т.р.}$ Скорректированная амортизация: $860\text{т.р.} * 1,2174 = 1047\text{т.р.}$ Остаточная стоимость: $2800\text{т.р.} - 1047\text{т.р.} = 1753\text{т.р.}$	313т.р.	Основные средства – увеличиваются. Добавочный капитал – увеличивается. Чистые активы – увеличиваются.
Уценка	Первоначальная стоимость – 2300т.р. Накопленная амортизация – 860т.р. Текущая рыночная стоимость по отчету оценщика – 1900т.р.	Коэффициент пересчета: $(1900\text{т.р.}/2300\text{т.р.}) = 0,8261$ Текущая (восстановительная) стоимость: $2300\text{т.р.} * 0,8261 = 1900\text{т.р.}$ Скорректированная амортизация: $860\text{т.р.} * 0,8261 = 710\text{т.р.}$ Остаточная стоимость: $1900\text{т.р.} - 710\text{т.р.} = 1190\text{т.р.}$	-250т.р.	Основные средства – уменьшаются. Финансовый результат – уменьшается. Чистые активы – уменьшаются.
Повторная переоценка				
Дооценка	Восстановительная стоимость – 2800т.р. Накопленная амортизация – 1047т.р. Текущая рыночная стоимость по отчету оценщика – 3200т.р.	Коэффициент пересчета: $(3200\text{т.р.}/2800\text{т.р.}) = 1,1429$ Текущая (восстановительная) стоимость: $2800\text{т.р.} * 1,1429 = 3200\text{т.р.}$ Скорректированная амортизация: $1047\text{т.р.} * 1,1429 = 1197\text{т.р.}$ Остаточная стоимость: $3200\text{т.р.} - 1197\text{т.р.} = 2003\text{т.р.}$	250т.р.	Основные средства – увеличиваются. Добавочный капитал – увеличивается. Чистые активы – увеличиваются.

Продолжение таблицы 15

Результат переоценки основных средств	Условия переоценки	Варианты переоценки основных средств	Влияние на	
			добавочный капитал/фин. результат	показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности
Уценка	Восстановительная стоимость – 2800т.р. Накопленная амортизация – 1047т.р. Текущая рыночная стоимость по отчету оценщика – 2400т.р.	Коэффициент пересчета: $(2400\text{т.р.}/2800\text{т.р.}) = 0,8571$ Текущая (восстановительная) стоимость: $2800\text{т.р.} * 0,8571 = 2400\text{т.р.}$ Скорректированная амортизация: $1047\text{т.р.} * 0,8571 = 897\text{т.р.}$ Остаточная стоимость: $2400\text{т.р.} - 897\text{т.р.} = 1503\text{т.р.}$	-250т.р.	Основные средства – уменьшаются. Финансовый результат (добавочный капитал) – уменьшается. Чистые активы – уменьшаются.
2 способ: под текущей (восстановительной) стоимостью понимается рыночная стоимость аналогичных объектов, с учетом всех корректировок на моральный и физический износ				
Первичная переоценка				
Дооценка	Первоначальная стоимость – 2300т.р. Накопленная амортизация – 860т.р. Текущая рыночная стоимость по отчету оценщика – 2800т.р.	Коэффициент пересчета: $(2800\text{т.р.}/(2300\text{т.р.}-860\text{т.р.})) = 1,9444$ Текущая (восстановительная) стоимость: $2300\text{т.р.} * 1,9444 = 4472\text{т.р.}$ Скорректированная амортизация: $860\text{т.р.} * 1,9444 = 1672\text{т.р.}$ Остаточная стоимость: $4472\text{т.р.} - 1672\text{т.р.} = 2800\text{т.р.}$	1360т.р.	Основные средства – увеличиваются. Добавочный капитал – увеличивается. Чистые активы – увеличиваются.
Уценка	Первоначальная стоимость – 2300т.р. Накопленная амортизация – 860т.р. Текущая рыночная стоимость по отчету оценщика – 1900т.р.	Коэффициент пересчета: $(1900\text{т.р.}/(2300\text{т.р.}-860\text{т.р.})) = 1,3194$ Текущая (восстановительная) стоимость: $2300\text{т.р.} * 1,3194 = 3034,6\text{т.р.}$ Скорректированная амортизация: $860\text{т.р.} * 1,3194 = 1134,6\text{т.р.}$ Остаточная стоимость: $3034,6\text{т.р.} - 1134,6\text{т.р.} = 1900\text{т.р.}$	460т.р.	Основные средства – увеличиваются. Добавочный капитал – увеличивается. Чистые активы – увеличиваются.
Повторная переоценка				
Дооценка	Восстановительная стоимость – 2800т.р. Накопленная амортизация – 1047т.р. Текущая рыночная стоимость по отчету оценщика – 3200т.р.	Коэффициент пересчета: $(3200\text{т.р.}/(2800\text{т.р.}-1047\text{т.р.})) = 1,8254$ Текущая (восстановительная) стоимость: $2800\text{т.р.} * 1,8254 = 5111\text{т.р.}$ Скорректированная амортизация: $1047\text{т.р.} * 1,8254 = 1911\text{т.р.}$ Остаточная стоимость: $5111\text{т.р.} - 1911\text{т.р.} = 3200\text{т.р.}$	1447т.р.	Основные средства – увеличиваются. Добавочный капитал – увеличивается. Чистые активы – увеличиваются.

Продолжение таблицы 15

Результат переоценки основных средств	Условия переоценки	Варианты переоценки основных средств	Влияние на	
			добавочный капитал/фин. результат	показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности
Уценка	<p>Восстановительная стоимость – 2800т.р. Накопленная амортизация – 1047т.р. Текущая рыночная стоимость по отчету оценщика – 2400т.р.</p>	<p>Коэффициент пересчета: $(2400\text{т.р.}/(2800\text{т.р.} - 1047\text{т.р.}) = 1,3691$ Текущая (восстановительная) стоимость: $2800\text{т.р.} * 1,3691 = 3833,5\text{т.р.}$ Скорректированная амортизация: $1047\text{т.р.} * 1,3691 = 1433,5\text{т.р.}$ Остаточная стоимость: $3833,5\text{т.р.} - 1433,5\text{т.р.} = 2400\text{т.р.}$</p>	647т.р	<p>Основные средства – увеличиваются. Добавочный капитал – увеличивается. Чистые активы – увеличиваются.</p>

Из данных таблицы наглядно видны существенные различия величины коэффициентов пересчета, полученных, исходя из различных трактовок текущей (восстановительной) стоимости объектов основных средств, а также их влияние не только на переоцененную стоимость основных средств, но и на показатели финансового состояния организации и размер чистых активов.

Финансовый результат переоценки стоимости объектов основных средств, при применении разных подходов к определению коэффициента пересчета, на условном примере из таблицы 15, систематизирован в таблице 16.

Таблица 16 - Влияние профессионального суждения на финансовый результат от переоценки объектов основных средств

Переоценка	Результат переоценки			Разница между результатами переоценки (+/-)
	результат	1 способ переоценки (т.р.)	2 способ переоценки (т.р.)	
Первичная	Дооценка	312	1360	+1048
	Уценка	-250	460	+710
Повторная	Дооценка	250	1447	+1197
	Уценка	-250	647	+897

Проанализировав данные таблицы, можно прийти к выводу, что если под текущей (восстановительной) стоимостью понимать рыночную стоимость аналогичных объектов, с учетом всех корректировок на моральный и физический износ, то даже и при уценке объекта или снижении его стоимости, финансовый результат может быть положительным.

Величина накопленной амортизации, начисленной за все время использования объекта основных средств, в этом случае также подлежит переоценке.

В настоящее время в российском учете не регламентирован порядок проведения переоценки (пересчета) сумм амортизации, который относится к сфере профессионального суждения специалиста в области бухгалтерского учета.

В то же время федеральный стандарт № 1, в случаях отсутствия конкретной нормы, регламентирующей порядок учета объекта или операций, рекомендует хозяйствующим субъектам руководствоваться иными положениями по бухгалтерскому учету или МСФО [162].

МСФО (IAS) 16 «Основные средства» (п.35), предлагает следующие варианты пересчета сумм амортизации:

- в виде разницы «между валовой балансовой стоимостью и балансовой стоимостью актива после учета накопленных убытков от обесценения», т.е. сумма амортизации корректируется отдельно;

- путем вычитания накопленной амортизации из валовой балансовой стоимости актива, т.е. сумма амортизации, является частью переоцененной стоимости основного средства [84].

Скорректированная амортизация составляет часть общей суммы увеличения или уменьшения балансовой стоимости актива, отражаемой в случае дооценки - в составе прочего совокупного дохода или в составе прибылей и убытков – в случае уценки объекта основных средств.

В отечественной учетной практике более предпочтительным является подход к отражению результатов переоценки амортизации основных средств на счетах 01 «Основные средства» и 02 «Амортизация основных средств».

Однако пример, приведенный в пункте 48 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, предполагает возможность отражения результатов переоценки на счете 01 «Основные средства» без отражения информации на счете 02 «Амортизация основных средств».

Сложности с идентификацией понятия «текущая (восстановительная) стоимость» приводят практикующих бухгалтеров к выбору порядка отражения операции по переоценке на счетах бухгалтерского учета и корректировки накопленной амортизации по переоцененным объектам.

Систематизация учетной практики различных компаний позволяет выделить два подхода к отражению информации по переоценке объектов основных средств на счетах учета, в зависимости от трактовки текущей (восстановительной) стоимости (таблица 17).

В зависимости от выбранного субъектом хозяйствования варианта раскрытия информации о переоцененной стоимости объектов основных средств на счетах бухгалтерского учета, различаются развернутый и свернутый варианты

соответственно.

Таблица 17 - Корреспонденции счетов по учету переоценки стоимости объектов основных средств

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит
<i>Дооценка (развернутый вариант)</i>		
Произведена переоценка первоначальной стоимости объекта ОС	01	83
Произведена переоценка сумм начисленной амортизации	83	02
<i>Дооценка (свернутый вариант)</i>		
Произведена переоценка первоначальной стоимости объекта ОС (на сумму разницы между доначисленной стоимостью основного средства и доначисленной амортизацией)	01	83
<i>Уценка (развернутый вариант)</i>		
Произведена переоценка первоначальной стоимости объекта ОС	91.2	01
Произведена переоценка сумм начисленной амортизации	02	91.1
<i>Уценка (свернутый вариант)</i>		
Произведена переоценка первоначальной стоимости объекта ОС (на сумму разницы между доначисленной стоимостью основного средства и доначисленной амортизацией)	91.2	01

Таким образом, развитие методологии современного бухгалтерского основано на трансформации стоимостного измерения объектов учета, применении профессионального суждения в учете и аудите и совершенствовании методического обеспечения организации учета на предприятиях различной отраслевой направленности.

При этом существенные изменения в теории и методике учета характерны в наиболее динамично развивающихся сферах экономики. Поэтому следующая глава учебного пособия раскрывает основные направления теоретико-методических положений организации финансового учета как подсистемы современного бухгалтерского учета на примере рекламной деятельности.

2.4 Вопросы для самоконтроля

1. Нужно ли, на Ваш взгляд, профессиональное суждение современному российскому бухгалтеру?

2. Нужно ли, на Ваш взгляд, профессиональное суждение аудитору? Чем, по вашему мнению, оно отличается от мнения бухгалтера?

3. Можете ли бухгалтер самостоятельно выработать профессиональное суждение в учетной сфере?

4. Приходилось ли Вам применять профессиональное суждение при выполнении курсовых работ или иной практической деятельности?

5. Какие факторы, по Вашему мнению, необходимо учитывать при подготовке профессионального суждения в области бухгалтерского учета?

6. Может ли быть проверена правильность профессионального суждения? Кем должна осуществляться данная проверка?

7. Какие критерии, по Вашему мнению, позволят оценить качество подготавливаемых профессиональных суждений в области бухгалтерского учета?

8. Профессиональное суждение, на Ваш взгляд, это необходимый, неотъемлемый элемент современного бухгалтерского учета или навязанный «западный» вариант организации учета?

9. Можно ли, по Вашему мнению, научиться вырабатывать профессиональное суждение в отношении объектов учета и показателей отчетности?

10. Существует ли, на ваш взгляд, зависимость между достоверностью отчетных показателей и качеством профессионального суждения сформировавшего их специалиста?

11. Назовите исторические предпосылки возникновения профессионального суждения в системе бухгалтерского учета?

12. Какие характерные черты присущи профессиональному суждению бухгалтера?

13. Перечислите признаки профессионального суждения бухгалтера?

14. Какие компоненты формируют определение профессионального суждения специалиста в области бухгалтерского учета?

15. Существуют ли сложности в определении такой учетной категории как профессиональное суждение бухгалтера?

16. Перечислите и прокомментируйте направления реформирования отечественной системы бухгалтерского учета в РФ?

17. Определите роль и значение профессионального суждения в реформировании российской учетной практике?

18. Охарактеризуйте практику применения профессионального суждения в отношении объектов учета?

19. Охарактеризуйте практику применения профессионального суждения в отношении показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности?

20. Проанализируйте условия, при которых бухгалтер должен сформировать собственное профессиональное суждение?

21. Прокомментируйте нормативные документы, предполагающие формирование профессионального суждения специалиста в области бухгалтерского учета?

22. Перечислите и прокомментируйте отечественные бухгалтерские стандарты, содержащие вариативные подходы к учету различных объектов?

23. Какова, на Ваш взгляд, роль учетной политики в организации бухгалтерского учета хозяйствующего субъекта?

24. Какова, на Ваш взгляд, роль профессионального суждения в организации учетного процесса субъекта хозяйствования?

25. Какова, на Ваш взгляд, роль профессионального суждения в организации документооборота хозяйствующего субъекта?

26. Какова, на Ваш взгляд, роль профессионального суждения при подготовке комплекта промежуточной и годовой отчетности субъекта хозяйствования?

27. Какова, на Ваш взгляд, роль профессионального суждения при подготовке рабочего Плана счетов хозяйствующего субъекта?

28. Проблемы выделения классификационных признаков профессионального суждения специалистов в области бухгалтерского учета?

29. Основные признаки, по которым может быть проведена классификация профессионального суждения бухгалтера?

30. Виды и примеры профессионального суждения по сроку реализации?

2.5 Тесты для самопроверки

1. Профессиональное суждение - это:

а) добросовестно высказанное бухгалтером мнение о хозяйственной ситуации, полезное, как для ее описания, так и принятия управленческих решений;

б) это мнение, заключение, являющиеся основанием для принятия решения в условиях неопределенности; оно базируется на знаниях, опыте и квалификации соответствующих специалистов;

в) это обоснованное независимое суждение специалиста относительно объектов учета, способов формирования отчетности, основанное на специальных знаниях, опыте специалиста, сложившейся практике;

г) все перечисленное.

2. Должностное лицо, подчиняющееся непосредственно руководителю организации и несущее ответственность за формирование учетной политики, ведение бухгалтерского учета, своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности:

а) главный бухгалтер;

б) аудитор;

в) налоговый инспектор;

г) бухгалтер материального стола.

3. Что не является фактором, влияющее на профессиональное суждение бухгалтера:

а) образование;

б) степень неопределенности;

в) пожелания руководителя;

г) опыт.

4. Что является угрозой нарушения основных принципов профессионального поведения:

а) личная заинтересованность;

б) самоконтроль;

- в) заступничество;
- г) все перечисленное.

5. Понятие «профессиональное суждение» впервые появилось:

- а) в практике МСФО;
- б) в ПБУ;
- в) в Концепции бухгалтерского учета;
- г) в аудиторских стандартах.

6. Кодекс этики профессиональных бухгалтеров разработан:

- а) органами государственной власти;
- б) профессиональным сообществом;
- в) институтом профессиональных бухгалтеров России;
- г) министерством финансов.

7. Профессиональное суждение аудитора:

а) это экспертный метод оценки в недостаточной неформализованной ситуации и процедур, а так же выбор из имеющих вариантов при отсутствии очевидных аргументов для однозначного выбора;

б) это обоснованное независимое суждение специалиста относительно объектов учета, способов формирования отчетности, основанное на специальных знаниях, опыте специалиста, сложившей практике;

в) это суждение специалиста относительно объектов учета;

г) это суждение специалиста относительно способов формирования отчетности, основанное на специальных знаниях, опыте специалиста, сложившей практике.

8. Характеристикой профессионального суждения бухгалтера является:

а) субъективное мнение бухгалтера не исключающее наличие иных мнений по исследуемому вопросу;

б) собственное мнение аудитора;

в) формирование внешнего и внутреннего контроля качества;

г) зависимость суждения от внешних факторов.

9. Что не является профессиональным суждением бухгалтера:

- а) оценка значимости фактов хозяйственной жизни;
- б) расчет аудиторского риска;
- в) раскрытие достоверности информации о финансовом состоянии;
- г) определения срока службы объектов.

10. Сходство профессионального суждения бухгалтера и аудитора заключается:

- а) в отсутствии нормативно закрепленных границ профессионального суждения;
- б) при идентификации объектов и выборе способа их классификации;
- в) при формировании профессионального суждения в отношении объектов, не принадлежащих компании;
- г) в контроле качества профессионального суждения.

3 Организация и методика бухгалтерского финансового учета (на примере рекламной деятельности)

3.1 Система нормативного регулирования учета рекламной деятельности

Официальный статистический и бухгалтерский учет находится в ведении Российской Федерации [57, ст. 71]. В связи с этим принят и действует Федеральный закон «О бухгалтерском учете», который устанавливает единые требования к организации и ведению бухгалтерского учета результатов финансово-хозяйственной деятельности экономических субъектов и отражение их в годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, обязательный экземпляр которой необходимо представить и в органы государственной статистики для формирования государственного информационного ресурса.

В связи с тем, что бухгалтерский учет является строго регламентированной учетной системой, существует законодательно-нормативное его регулирование, представленное по уровням в таблице 18.

Таблица 18 - Уровни законодательно-нормативного регулирования учета в Российской Федерации

№ уровня	Название уровня	Законодательные акты и нормативные документы
1	Законодательный	Федеральные законы и Указы Президента РФ, Кодексы, Постановления Правительства РФ
2	Нормативный	Федеральные и отраслевые стандарты, План счетов
3	Методический	Рекомендации в области бухгалтерского учета, Методические указания, Инструкции, комментарии, письма Минфина РФ, ИФНС, Центрального банка
4	Организационный	Стандарты экономического субъекта

Перечисленные в таблице 18 законодательные акты и нормативные документы используются всеми экономическими субъектами, не зависимо от вида экономической деятельности, которым они занимаются.

Основополагающие законодательные акты, которыми необходимо руководствоваться при осуществлении любой хозяйственной деятельности, приведены на рисунке 7.

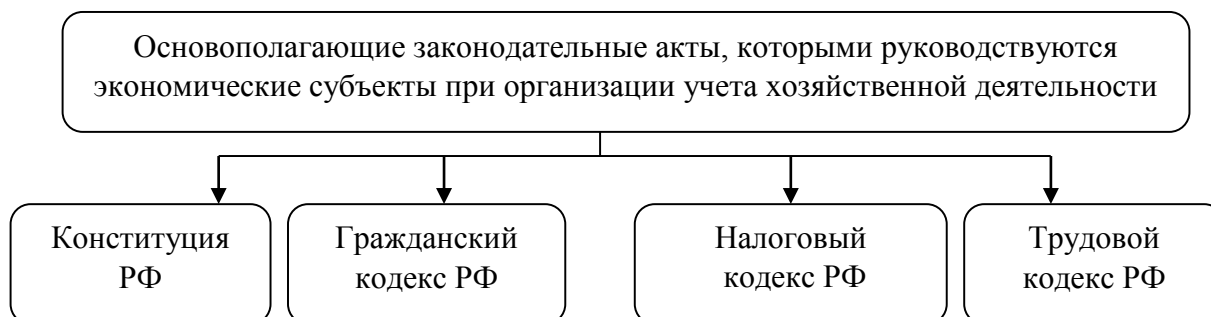


Рисунок 7 – Основополагающие законодательные акты, используемые при организации учета хозяйственной деятельности

При осуществлении любого вида экономической деятельности экономический субъект должен сначала пройти государственную регистрацию, требования к ней изложены в Федеральном законе № 129-ФЗ от 08.08.2001 г. «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» [98]. Юридическое лицо считается созданным, а данные о юридическом лице считаются включенными в единый государственный реестр юридических лиц со дня внесения соответствующей записи в этот реестр [29, ст. 51]. Дата внесения записи в единый государственный реестр юридических лиц (ЕГРЮЛ) и считается датой начала хозяйственной деятельности.

Выбор деятельности находится в компетенции лиц, принявших решение о создании юридического лица. Обо всех видах экономической деятельности создан специальный классификатор, дающий их описание. Этот документ утвержден приказом Росстандарта от 31.01.2014 г. № 14-ст «ОК 029-2014 (КДЕС Редакция 2)» [96]. Общероссийский классификатор видов экономической деятельности», входит в состав Национальной системы стандартизации Российской Федерации.

Характеристика рекламной деятельности в соответствии с ОКВЭД приведена в таблице 19

Таблица 19 - Характеристика направлений деятельности рекламных компаний

Код ОКВЭД	Описание деятельности
73	<p>Деятельность рекламная и исследование конъюнктуры рынка</p> <p>Эта группировка включает:</p> <ul style="list-style-type: none"> - проведение рекламных кампаний и размещение рекламы в периодических изданиях, газетах, по радио и телевидению или других средствах СМИ, а также услуги в части дизайна видеороликов и сайтов в информационно-коммуникационной сети Интернет
73.1	Деятельность рекламная
73.11	<p>Деятельность рекламных агентств состоит в предоставлении всех видов услуг в области рекламы (через заключение субподрядного договора), включая консультирование, творческое обслуживание, изготовление рекламных материалов и закупки, которая включает:</p> <ul style="list-style-type: none"> - подготовку и проведение рекламных кампаний, а именно: подготовку и размещение рекламных материалов в газетах, периодических изданиях, на радио, телевидении, в информационно-коммуникационной сети Интернет и прочих средствах массовой информации, подготовку и размещение рекламы, например, на афишных тумбах, рекламных щитах, стендах для афиш и объявлений, в витринах, в демонстрационных залах, размещение рекламы на автомобилях и автобусах и т.п., воздушную рекламу, распространение или доставку рекламных материалов или пробных образцов, подготовку стендов и прочих демонстрационных материалов и сайтов; - проведение маркетинговых исследований и прочие услуги в сфере рекламы, нацеленные на привлечение и удержание клиентов, промо-акции продукции, маркетинговые исследования пунктов продаж, адресную рассылку рекламных материалов, консультирование в области маркетинга.
73.12	<p>Представление в средствах массовой информации включает:</p> <ul style="list-style-type: none"> - рекламирование в средствах массовой информации путем продажи времени и места для рекламы

Реализация времени и места для рекламы являются отличительной особенностью осуществления рекламной деятельности. В свою очередь, это влияет на организацию и ведение учета на данных предприятиях, способствует нетрадиционной трактовке понятия «товар». «Время» и «место» необходимо рассматриваться как товар и организовать ведение учета этих объектов, характерных для рекламной деятельности.

В связи с тем, что рекламная деятельность достаточно специфическая, целесообразно руководствоваться для организации и ведения учета отраслевыми стандартами, однако в настоящее время такие пока не разработаны органами регулирования бухгалтерского учета.

Субъектами рекламной деятельности являются рекламные компании. В связи с разграничением их функций, целесообразно выделение двух основных составляющих рекламной деятельности или этапов рекламного процесса:

- производство рекламы;
- распространение рекламы.

На основе разграничения функций рекламной компании возможно выделение классификационных признаков прямых расходов такого предприятия и номенклатуры его статей, которые необходимы для организации учета основного вида деятельности.

При ведении бухгалтерского и налогового учета экономические субъекты должны соблюдать требования действующего законодательства. Предприятия, осуществляющие рекламную деятельность, не являются исключением. В законодательном и нормативном регулировании этой сферы применяются правовые акты, регламентирующие как принципы взаимоотношений субъектов рекламного процесса, так и ведение учета.

Например, идеология рекламы в концентрированном виде сформулирована в Международном кодексе рекламы, который наша страна подписала в 1988 году. Согласно этому документу реклама осуществляется, исходя из сочетания взаимных интересов всех участников рекламного процесса - рекламодателя, рекламопроизводителя, рекламораспространителя и потребителя [77].

В условиях рыночной экономики свобода коммуникации является фундаментальным принципом рекламной деятельности. Международный кодекс рекламы является, прежде всего, инструментом самодисциплины, но вместе с тем он предназначен и для использования в судебной или арбитражной практике.

Основные положения Международного кодекса рекламы получили отражение и дальнейшее развитие в законе «О рекламе», который является основным законодательным документом, регулирующим порядок производства и распространения рекламы на территории РФ.

В соответствии с условиями настоящего закона при развитии рынка товаров, работ и услуг необходимо соблюдать принципы добросовестной конкуренции,

единство экономического пространства в Российской Федерации, реализацию права потребителей на получение добросовестной и достоверной рекламы, предупреждение нарушения законодательства Российской Федерации о рекламе, а так же пресечение фактов ненадлежащей рекламы [114, ст.1].

Правовой основой регулирования рекламного процесса в Российской Федерации является Федеральный закон «О рекламе» [114, ст.2]. В соответствии с данным законом под сферой рекламы понимается именно рекламный процесс и осуществление рекламной деятельности, для её характеристики приведены следующие основные понятия:

- рекламодатель - изготовитель или продавец товара либо иное определившее объект рекламирования и (или) содержание рекламы лицо;
- рекламопроизводитель - лицо, осуществляющее полностью или частично приведение информации в готовую для распространения в виде рекламы форму;
- рекламораспространитель - лицо, осуществляющее распространение рекламы любым способом, в любой форме и с использованием любых средств;
- потребители рекламы - лица, на привлечение внимания которых к объекту рекламирования направлена реклама [114, ст. 3].

Данный закон не имеет прямого отношения к правилам ведения бухгалтерского и налогового учета расходов на рекламу. Но в связи с тем, что его целью является обеспечение в Российской Федерации единства экономического пространства, это определяет возможность его применения в экономических отношениях всех участников рекламного процесса.

Федеральный закон «О рекламе» № 38-ФЗ от 13.03.2006 г. является основным законодательным документом, регулирующим процесс получения услуг по производству и распространению рекламы, полностью описывает порядок осуществления рекламной деятельности в целом, и основных ее составляющих, производство и распространение рекламы, в частности.

В качестве одной из проблем применения Федерального закона «О рекламе», можно выделить его противоречие требованиям законодательных

актов, регулирующих ведение бухгалтерского учета и налогообложение экономических субъектов.

Применение в данном законе в определении рекламы формулировки «неопределенный круг лиц» вызывает трудности при отнесении расходов рекламодателя в состав рекламных. Неопределенный круг лиц не экономическая категория, которую возможно использоваться для целей бухгалтерского и налогового учета.

В момент проведения рекламной кампании предприятие-рекламодатель заключает договор с рекламопроизводителями и рекламорас-пространителями, сумма которого определена и стороны четко прописаны.

Относительно оформления договорных отношений рекламодателя и рекламного агентства, нужно выделить два основных вида договоров:

- агентский договор;
- авторский договор.

Порядок составления агентского договора раскрывается в Гражданском кодексе Российской Федерации [29, ст. 52]. На его основе должны возникать взаимоотношения рекламодателя и рекламного агентства. Юридическими сторонами договора выступают: агент - рекламная организация и принципал - рекламодатель.

При принятии решений о создании, например, рекламных роликов рекламодатель заключает агентский договор с рекламным агентством, обязующимся за соответствующее вознаграждение, сумма которого также оговаривается в договоре, создать рекламный продукт и проводить рекламную кампанию. В ходе выполнения условий агентского договора создается рекламный продукт, раскрывающий, как правило, достоинства и определенные качества различных видов продукции, товаров, работ, услуг рекламодателя, который после создания передается заказчику. Передача осуществляется по авторскому договору о передаче исключительных прав на тот или иной рекламный продукт. При этом в данном договоре могут оговариваться определенные условия использования рекламного продукта. Исключительное право на рекламный продукт, переданное по авторскому

договору рекламодателю, запрещает его использование другими хозяйствующими субъектами.

В соответствии с условиями авторского договора заказчиком является рекламодатель, а автором - рекламное агентство, в обязанности которого входит создание рекламного продукта и его передача заказчику. Заказчик, в свою очередь, обязуется, как правило, произвести авансовые платежи в счет обусловленного договором вознаграждения. Размеры, порядок и сроки выплаты аванса устанавливаются в договоре по соглашению сторон. Суммы вознаграждения за создание рекламного продукта могут быть достаточно весомыми, особенно по договорам с крупными рекламодателями, являющимися предприятиями общенационального и международного значения.

На основании подписанного сторонами акта выполненных работ подтверждается факт оказания рекламных услуг по производству рекламного продукта за отчетный период. Сторонами, подписывающими данный акт, выступают заказчик, т.е. рекламное агентство, или агент - рекламная организация и принципал – рекламодатель. «Неопределенный круг лиц», до которого должна была дойти данная рекламная информация, не является стороной договора.

Это является основой возникновения противоречия о том, что если потребителем рекламы являются лица, на привлечение внимания которых к объекту рекламирования направлена реклама, то почему их обязательно должно быть неопределенное количество. А если одно крупное предприятие может потребить продукции, товаров, работ, услуг рекламодателя больше, чем население одного города, то почему расходы на доведение информации до него не могут считаться рекламой, ведь они связаны с привлечением внимания к объекту рекламирования.

На наш взгляд, для устранения названных разночтений между законодательством о рекламе и требованиями, предъявляемыми к бухгалтерскому и налоговому учету расходов предприятия, необходимо исключить из определения рекламы формулировку «неопределенный круг лиц».

Следить за тем, как организации-реklamодатели, предприниматели и рекламные агентства соблюдают требования рекламного законодательства, обязана

Федеральная антимонопольная служба (ФАС), которая должна предупреждать и пресекать ненадлежащую рекламу [114, ст.33].

Отдельные проблемные вопросы возникают в процессе осуществления деятельности рекламными компаниями при производстве и распространении рекламы. Необходимо соблюдать следующие требования, предъявляемые к ним законом о рекламе:

- непосредственной распознаваемости рекламы;
- достоверности;
- добросовестности;
- этичности [114, ст.5].

В соответствии с законом «О лицензировании отдельных видов деятельности» существуют виды деятельности, для осуществления которых необходимо получать специальное разрешение [101, ст.2].

Федеральный закон «О рекламе» не только запрещает рекламу товаров (работ, услуг), оказываемых юридическим лицом, если оно не имеет лицензии на осуществление этого вида деятельности, но и запрещает рекламу самого юридического лица. Следовательно, рекламные компании при заключении договора на оказание рекламных услуг, должны требовать копию лицензии рекламодателя и сертификаты соответствия на рекламируемую продукцию. Необходимо также обратить внимание на тот факт, что предусмотрена уголовная ответственность за предпринимательскую деятельность при отсутствии лицензии [157, ст.171]. Неисполнение хозяйствующими субъектами данного требования продолжает оставаться наиболее распространенным нарушением и в настоящее время.

Закон «О рекламе» не обязывает рекламораспространителя проверять, подлежит ли обязательной сертификации товар, информацию о котором он принял к распространению. Предъявление рекламодателю требований подтвердить достоверность рекламной информации в части характеристик рекламируемого товара является правом, а не обязанностью рекламораспространителя [114, ст.22].

Исключение составляют случаи, когда соответствующая пометка о

лицензировании и сертификации оказывается изъятой из полученного от рекламодателя текста рекламы по вине рекламопроизводителя или рекламораспространителя, в таких случаях ответственность за нарушение законодательства о рекламе возлагается на них.

Вступивший в силу в конце января 2006 года Закон «О внесении изменений в Федеральный Закон «О Рекламе» и статью 14.3 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях» существенно увеличил максимальный размер административных штрафов за нарушение законодательства о рекламе. Что необходимо знать рекламодателям, создателям и распространителям рекламы. Для должностных лиц сумма штрафа составляет 20 000 рублей. Для юридических лиц, уличение в недобросовестной и ненадлежащей рекламе сопровождается штрафом в размере до 500 000 рублей.

Работа по выявлению недобросовестных рекламопроизводителей и рекламораспространителей не является приоритетным направлением государственного контроля. Федеральный антимонопольный комитет не проявляет особой инициативы, а действует только на основании полученных заявлений от потребителей, пострадавших от недостоверной рекламы.

Учитывая сложившуюся ситуации в вопросе законодательно-нормативного регулирования ведения бухгалтерского учета и ориентирование на применение международных стандартов отчетности, приведем систематизацию действующих в настоящее время документов по различным объектам бухгалтерского учета в таблице 20.

Основным законодательным актом, определяющим режимы налогообложения, является Налоговый кодекс Российской Федерации [90].

Совокупность всех обязательных платежей, возложенных на налогоплательщиков, определяет их налоговое бремя и является центральным звеном в решении вопросов эффективного функционирования любого экономического субъекта.

Таблица 20 - Законодательно-нормативное регулирование формирования информации об объектах бухгалтерского учета

Объекты бухгалтерского учета	Законодательные и нормативные акты, регулирующий бухгалтерский различных объектов	
	Отечественные	Международные
Факты хозяйственной жизни	<p>1. Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 № 34н «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ»</p> <p>2. Приказ Минфина № 94н от 31.10.2000 г. «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации»</p> <p>3. ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» Приказ Минфина РФ от 6 октября 2008 г. № 106н</p>	<p>1. Приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н «О введении Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности в действие на территории Российской Федерации»</p> <p>2. МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»</p> <p>3. МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» и др.</p>
Активы	<p>1. Приказ Минфина РФ от 27 ноября 2006 г. № 154н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006)»</p> <p>2. ПБУ 19/02 Приказ Минфина России от 10.12.2002 № 126н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02»</p> <p>3. Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению»</p> <p>4. ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» приказ Минфина России от 09.06.01 № 44н</p> <p>5. Приказ Минфина РФ от 30 марта 2001 г. № 26н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01»</p> <p>6. Приказ Минфина РФ от 6 октября 2011 г. № 125н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет затрат на освоение природных ресурсов» (ПБУ 24/2011)»</p>	<p>1. МСФО (IAS) 16 «Основные средства»</p> <p>2. МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»</p> <p>3. МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»</p> <p>4. МСФО (IFRS) 5 «Внеоборотные активы»</p> <p>5. МСФО (IAS) 2 «Запасы»</p> <p>6. МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» и др.</p>

Продолжение таблицы 20

Объекты бухгалтерского учета	Законодательные и нормативные акты, регулирующий бухгалтерский различных объектов	
	Отечественные	Международные
Обязательства	<p>1.Гражданский кодекс РФ 2.Налоговый кодекс РФ 3. Приказ Минфина РФ от 27 ноября 2006 г. № 154н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006)» 4.Приказ Минфина РФ от 13 декабря 2010 г. № 167н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010)»</p>	<p>1.МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства, условные активы» 2.МСФО (IFRIC) 19 «Погашение финансовых обязательств долевыми инструментами» и др.</p>
Источник финансирования деятельности	<p>1.Гражданский кодекс РФ 2.Федеральный закон «Об обществах с ограниченной ответственностью» от 08.02.1998 № 14-ФЗ 3.Федеральный закон «Об акционерных обществах» от 26.12.1995 № 208-ФЗ 4.Письмо Минфина РФ от 30 декабря 1993 г. № 160 «Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций» 5. Приказ Минфина России от 29.04.2008 № 48н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Информация о связанных сторонах» (ПБУ 11/2008)» 6. Приказ Минфина РФ от 16.10.2000 № 92н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» ПБУ 13/2000» 7. Приказ Минфина РФ от 24.11.2003 № 105н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Информация об участии в совместной деятельности» ПБУ 20/03»</p>	<p>1.МСФО (IAS) 20 «Учет государственной субсидии и раскрытие информации о государственной помощи» 2. МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия» и др.</p>
Доходы	<p>1.Налоговый кодекс РФ 2.Гражданский кодекс РФ 3. Приказ Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 32н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99»</p>	<p>1.МСФО (IAS) 18 «Выручка», МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» (начиная с отчетности за 2017 г) 2. МСФО (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах» и др.</p>

Продолжение таблицы 20

Объекты бухгалтерского учета	Законодательные и нормативные акты, регулирующий бухгалтерский различных объектов	
	Отечественные	Международные
Расходы	1. Налоговый кодекс РФ 2. Гражданский кодекс РФ 3. Приказ Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 33н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99» 4. Приказ Минфина РФ от 06.10.2011 № 125н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет затрат на освоение природных ресурсов» (ПБУ 24/2011)»	1. МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам» 2. МСФО (IAS) 23 «Затраты по заимствованиям» 3. МСФО (IAS) 17 «Аренда», МСФО (IFRS) 16 «Аренда» (начиная с отчетности за 2019 г) и др.

Высокий уровень налогообложения был и остается тормозом для развития производительных сил. Для того чтобы исправить эту ситуацию, отчасти и были введены специальные режимы налогообложения.

Налоговый кодекс РФ является правовым фундаментом и основой налогообложения на длительный срок, создающий налоговый механизм, как важнейший фактор экономического роста.

В Налоговом кодексе РФ отменены некоторые неэффективные и нерыночные налоги (налог на наследование и дарение, налог с продаж). Осуществлена замена налога на пользователей автомобильных дорог транспортным налогом. Введены новые налоги, например, такие как водный налог, а в состав федеральных налогов вошла государственная пошлина. В частности, за получение разрешения на установку рекламной конструкции предприятие должно оплатить государственную пошлину в размере 5000 рублей [90, п.105, ст.333.33].

В Налоговом кодексе не представлен весь перечень расходов на рекламу, который остается открытым в настоящее время. Данный аспект можно отметить как недостаток регулирования рекламной деятельности и связанное с этим возникновение проблем отражения данного вида расходов в бухгалтерском учете у рекламодателей.

Так, в Налоговом кодексе в составе прочих расходов, связанных с рекламной кампанией предприятия-рекламодателя, не указываются расходы по:

- проведению дегустации продуктов питания;
- вручению рекламных сувениров;
- почтовой рассылке рекламных проспектов, писем, листовок, открыток, буклетов;
- хранению и экспедированию рекламных материалов;
- разработке эскизов, производству и распространению рекламных иллюстрированных прейскурантов цен;
- проведению промоакций и привлечению технического персонала для распространения рекламной информации и другие.

Приведенный перечень представляет собой наиболее распространенные виды расходов, связанные с проведением рекламных акций, так как в отличие, например, от распространения рекламы в СМИ они менее затратные.

Вопросы налогообложения доходов и принятия к учету расходов рекламных компаний, регламентированы в Налоговом кодексе, предусматривающем общий режим налогообложения и специальные режимы.

При общем режиме налогообложения экономические субъекты уплачивают все налоги, предусмотренные кодексом на территории РФ, имеющие отношение к осуществляемому виду деятельности.

При специальных режимах налогообложения, уплачивается какой-либо один основной налог.

К специальным режимам налогообложения относятся:

- система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог);
- упрощенная система налогообложения;
- система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности;
- система налогообложения при выполнении соглашения о разделе продукции.

Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности применяется рекламными компаниями в отношении распространения и (или) размещения наружной рекламы, а так же при

распространении и (или) размещении рекламы на автобусах любых типов, трамваях, троллейбусах, легковых и грузовых автомобилях, прицепах, полуприцепах и прицепах-ропусках, речных судах [90, п.2, пп.10-11, ст. 346.26].

Особенности и проблемы расчета ЕНВД рассмотрим на примере распространения рекламы на щитах и на транспорте.

Площадь информационного поля рекламного щита или панно при осуществлении рекламной деятельности используется как физический показатель, необходимый для расчета ЕНВД при размещении рекламы.

Единый налог на вмененный доход оплачивается за каждый месяц, в котором рекламная конструкция использовалась по назначению. Если рекламный щит опустел в течение месяца, то имеет место изменение физического показателя: площадь рекламы становится равной нулю, то и сумма налога за этот месяц должна уменьшиться.

В данной ситуации налогоплательщикам необходимо составлять договоры с рекламодателями таким образом, чтобы их действие распространялось на весь отчетный месяц полностью. Это связано с тем, что, по мнению Минфина РФ, даже если конструкция реально использовалась лишь один день в месяце, то все равно налог платится за весь месяц. Обосновывается этот вывод требованиями Налогового кодекса [90, ст. 346.29]. Налог необходимо платить за каждый месяц, в котором рекламная конструкция использовалась по назначению, независимо от того, сколько именно дней в месяце реклама была доступна потребителям. Такие выводы Министерства финансов РФ ухудшают финансовое положение налогоплательщика, применяющего данный специальный режим.

Реклама, размещенная на машине (на крыше, боковой поверхности кузова и т. п.), т.е. снаружи транспортного средства, должна облагаться ЕНВД. На основании заключенного договора между собственником транспортного средства и предприятием-рекламодателем на распространение рекламы, именно собственник транспортного средства становится плательщиком единого налога, что противоречит осуществляемым функциям рекламораспространителя.

Кроме того, наряду с указанными проблемами применения положений Налогового кодекса в отношении рекламной деятельности, можно отметить спорный вопрос использования норматива при списании прочих расходов на рекламу.

Во-первых, неоднозначно трактуется база, по которой применяется норматив при определении суммы сверхнормативных расходов на рекламу. В качестве данной базы используется выручка от реализации по всем поступлениям, связанным с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права [90, ст. 249, с. 317]. При расчете указанных сумм учитываются также суммы НДС и акцизов.

Исключать эти налоги из выручки нужно при исчислении налого-облагаемой прибыли, когда формируется доход от реализации [90, ст. 248, с.316]. На наш взгляд, данная позиция неправомерна, так как в п.4 ст.264 НК РФ конкретно указано, что выручка определяется в соответствии со ст.249 НК РФ. В соответствии с данной статьей формируется доход от реализации, то есть выручка от реализации, уменьшенная на суммы налогов, предъявленных в соответствии с Налоговым кодексом налогоплательщикам покупателям товаров (работ, услуг, имущественных прав).

По нашему мнению, в данный пункт требуется внести корректировку, при которой в указании выручки от реализации не делать ссылки на порядок ее определения при налогообложении прибыли. Это значительно увеличит сумму нормируемых расходов на рекламу при исчислении налогооблагаемой прибыли предприятия-рекламодателя.

Во-вторых, предприятие-рекламодатель не имеет возможности уменьшить полученные доходы на произведенные расходы по рекламе, которые нормируются, на затраты относится лишь часть израсходованных средств, что ухудшает финансовое положение предприятия-рекламодателя, так как возрастают расходы по уплате налога на прибыль. В условиях рыночной экономики это является существенным фактором финансовой нестабильности и ставит под сомнение обоснованность применения существующего норматива.

Существуют противоречия между требованиями Налогового кодекса РФ и Федерального закона «О бухгалтерском учете» в отношении сроков хранения документации.

В компетенцию главного бухгалтера предприятия входит оформление первичных документов и передача их в архив, однако вышеперечисленные законодательные акты предписывают различные сроки их хранения. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» обязывает хранить первичную документацию не менее пяти лет [95, ст.17]. В то время как Налоговый кодекс, устанавливает четыре года для хранения документов, подтверждающих «налоговые» расходы [90, подп.8, п.1, ст.23]. Таким образом, бухгалтеру рекламной компании для определения сроков хранения бухгалтерской первичной документации необходимо руководствоваться требованиями законодательных и нормативных актов, регулирующих ведение бухгалтерского и налогового учета.

Деятельность рекламных компаний при создании рекламного продукта сопровождается возникновением авторского права на него, что предполагает учитывать требования соответствующих законов.

Авторское право на произведение науки, литературы и искусства возникает в силу факта его создания. Действующий ранее Федеральный закон № 5351-1 «Об авторском праве и смежных правах» устанавливал, что для возникновения и осуществления авторского права не требуется регистрации произведения, иного специального оформления произведения или соблюдения каких-либо формальностей. В соответствии с данным законом авторское право распространялось на произведения науки, литературы и искусства, являющиеся результатом творческой деятельности, независимо от назначения и достоинства произведения, а также от способа его выражения [104, ст.6]. Названный закон утратил силу в связи с принятием Федерального закона от 18.12.2006 № 231-ФЗ «О введении в действие части четвертой Гражданского кодекса РФ».

В соответствии с Гражданским кодексом с 01.01.2008 года объекты авторских прав относятся к охраняемым законом результатам интеллектуальной деятельности [29, ст. 1225; ст. 1259].

Правоотношения с авторами по поводу приобретения прав на использование созданных ими произведений регулируются, как и ранее авторскими, а теперь и лицензионными договорами [29, ст. 1235].

Обязательная государственная регистрация лицензионного договора на право использования рекламного продукта, на наш взгляд, должна происходить в торгово-промышленной палате или антимонопольном комитете, который следит за соблюдением требований законодательства о рекламе.

Созданный рекламной компанией рекламный продукт необходимо отнести к произведениям искусства, так как его изготовление сопровождается вложением интеллектуального труда. Имиджевый рекламный ролик с оригинальной музыкой существует длительное время на магнитном носителе и используется в течение продолжительного промежутка времени, каждый раз при возобновлении рекламной кампании. Отсюда следует, что рекламный продукт является объектом, на который должно распространяться авторское право.

Прямого указания в Гражданском кодексе на рекламные продукты нет, что вызывает сомнение о возможности его применения в отношении данных расходов предприятия-рекламодателя. В тоже время действующая редакция Закона «О рекламе» № 38-ФЗ исключила статью об авторском праве на рекламу. Следовательно, рекламодателю, который приобретает у рекламной компании рекламный продукт, необходимо доказать, что он является произведением искусства (аудиовизуальным произведением).

Нормативным документом, косвенно регулирующим учет доходов и расходов рекламных компаний, является Положение по бухгалтерскому учету 14/2007 «Учет нематериальных активов» [160].

При идентификации рекламного продукта, подтвержденного авторским правом, в качестве нематериального актива необходимо руководствоваться требованиями данного Положения, в котором устанавливаются правила формирования в учете информации о нематериальных активах коммерческих организаций, находящихся на праве собственности, хозяйственного ведения и оперативного управления. Положение не применяется в отношении материальных

носителей, в которых выражены результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации, поэтому магнитный носитель, на котором будет передан рекламодателю рекламный продукт, во внимание не принимается.

Перечень прав на результаты интеллектуальной деятельности и приравненных к ним средств индивидуализации (интеллектуальной собственности), относимые данным положением к нематериальным активам является открытым и к ним, относятся, в частности, произведения науки, литературы и искусства; программы для электронных вычислительных машин; изобретения; полезные модели; селекционные достижения, секреты производства; товарные знаки и знаки обслуживания. Однако рекламный продукт не приведен в перечне объектов нематериальных активов. В тоже время, предприятиям предоставляется относительная самостоятельность в идентификации объекта, не имеющего материально-вещественной формы. Обусловлено это, на наш взгляд, широтой понятия «произведение искусства».

Правила формирования в бухгалтерском учете информации о расходах коммерческих организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации, устанавливает Положение по бухгалтерскому учету 10/99 «Расходы организации» [129].

Расходы организации в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности организации подразделяются на расходы по обычным видам деятельности и прочие расходы [129, п. 4].

В связи с тем, что Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» не устанавливает перечня статей затрат для организации учета расходов, а дает только их группировку по элементам, данный вопрос находится в компетенции самой рекламной компании.

План счетов бухгалтерского учета и Инструкция по его применению используются рекламными компаниями при разработке и утверждении рабочего плана счетов [119]. Ключевым моментом в данном вопросе является организация аналитического учета, которая позволит детально учитывать доходы и расходы по

основным направлениям деятельности.

В связи с этим необходимо применять в учете рекламной компании субсчетов второго порядка, открываемых к счетам 20 «Основное производство» и 90 «Продажи», а также счетов-субконто для учета отдельных статей доходов и расходов, которые в типовом плане счетов не представлены.

В учете рекламной деятельности используются и другие нормативные акты различного уровня регулирования. Их достаточно много, регулируют они различные объекты бухгалтерского учета, особенности осуществления рекламной деятельности. Действующие законодательные и нормативные акты, регулируют вопросы распространения рекламодателями достоверной рекламной информации, налогообложения расходов на рекламу. В настоящее время необходимо рассмотрение вопросов методического регулирования учета расходов рекламных компаний, с целью обоснования стоимости рекламы для рекламодателей.

Это обуславливает необходимость проводить работу по отражению методических особенностей ведения учета доходов и расходов в рекламной деятельности, включающих разработку унифицированной документации, оптимизацию системы синтетического и аналитического учета, регламентацию калькулирования стоимости рекламы и её обоснование. Все перечисленное должно находить отражение в отраслевых стандартах, разработка которых предусмотрена Федеральным законом «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ от 06.12.2011 г.

3.2 Формирование в учете доходов от рекламной деятельности

Выручка от оказания услуг по распространению рекламы, является доходом от обычных видов деятельности. Это определено п. 5 ПБУ 9/99 «Доходы организации», утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 № 32н. При этом выручка признается в бухгалтерском учете при наличии условий, перечисленных в п. 12 ПБУ 9/99, а именно:

- организация имеет право на получение выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;

- сумма выручки может быть определена;

- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации, имеется в случае, когда организация получила в оплату актив, либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива;

- право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю, или работа принята заказчиком (услуга оказана);

- расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены [34].

Согласно п. 6 ПБУ 9/99 выручка принимается к учету в сумме, равной величине поступления денежных средств и иного имущества и (или) величине дебиторской задолженности, определяемых исходя из цены, установленной договором между организацией и заказчиком.

Отражение в бухгалтерском учете выручки от оказания услуг по производству и распространению рекламы происходит на взаимосвязанных счетах бухгалтерского учета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и 90 «Продажи». Структура 62 счета приведена на рисунке 8.

Необходимо обращать пристальное внимание на состояние расчетов с покупателями и заказчиками, при которых может быть как дебиторская, так и кредиторская задолженность. В аналитическом учете данных расчетов используются соответствующие субсчета счета 62, которые и позволяют детально учитывать каждый вид задолженности.

Счет 62.1 учитывает задолженность покупателей перед организацией, а счет 62.2 учитывает полученные авансы от них и отражает кредиторскую задолженность перед покупателями. На рисунке 8 приведена общая структура 62 счета и показано развернутое его сальдо. Однако на практике необходимо анализировать

информацию по расчетам с покупателями и заказчиками именно в разрезе конкретных субсчетов.

Дебет	Счет 62	Кредит
St - размер задолженности 0 покупателей (заказчиков) перед организацией за полученную продукцию (товары, работы, услуги) на начало отчетного периода	St - размер задолженности 0 организации перед покупателями (заказчиками) по полученным от них авансам под поставку продукции (товаров, работ, услуг) на начало отчетного периода	
Суммы предъявленных покупателям (заказчикам) расчетных документов за поставленную продукцию (выполненные работы, оказанные услуги)	Суммы поступивших платежей от покупателей, включая суммы полученных авансов	
St - размер задолженности 2 покупателей (заказчиков) перед организацией за полученную продукцию (товары, работы, услуги) на конец отчетного периода	St - размер задолженности 2 организации перед покупателями (заказчиками) по полученным от них авансам под поставку продукции товаров, работ, услуг) на конец отчетного периода	

Рисунок 8 – Структура счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Основные корреспонденции счетов по счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» приведены в таблице 21.

Таблица 21 - Основные бухгалтерские записи по расчетам с покупателями и заказчиками

Содержание операции	Дебет	Кредит
Отражена задолженность покупателей (заказчиков) за отгруженную продукцию (товары), выполненные работы, оказанные услуги	62.1	90-1, 91-1
Поступили средства от покупателей и заказчиков в оплату продукции (товаров, работ, услуг)	50, 51	62.1
Проведен взаимозачет задолженностей	60.1	62.1
Списана задолженность покупателя, заказчика в связи с истечением срока исковой давности	91-2	62.1
Получен аванс в счет предстоящей поставки продукции (товаров), выполнения работ, оказания услуг	50, 51	62.2
Начислен НДС с полученного аванса	62.2	68.2
Восстановлена сумма НДС, ранее начисленная с полученного аванса	68.2	62.2
Зачтен аванс, полученный от покупателя (заказчика)	62.2	62.1
Получен от покупателя (заказчика) собственный вексель	62.3	62.1

При составлении аналогичных записей в рекламных компаниях по счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» в корреспонденцию вступают по счету 90 «Продажи», аналитические субсчета первого порядка «Выручка» и второго порядка «Выручка от производства рекламы» и «Выручка от распространения рекламы».

При распространении рекламы, рекламодатель часто сталкивается с проблемой достоверности объемов ее распространения. Рекламное агентство злоупотребляет доверием предприятия-рекламодателя и зачастую предоставляет ему меньший объем эфирного времени для распространения рекламы, чем это указано в договоре и оплачено предприятием-рекламодателем. Практика рекламной деятельности показывает, что имеет место замена рекламной информации, оплаченной одним рекламодателем, на рекламную информацию другого рекламодателя, что свидетельствует о продаже одного и того же блока эфирного времени дважды. Для устранения данной проблемы целесообразно использовать не только денежные единицы измерения рекламы для целей бухгалтерского учета. Необходимо использовать в учете единицы времени для отражения объемов, фактически предоставленной и оплаченной рекламы.

Общероссийский классификатор (ОКЕИ) выделяет семь групп единиц измерения, это: единицы длины, единицы площади, единицы объема, единицы массы, технические единицы, единицы времени; экономические единицы [97] .

В отношении рекламы для целей бухгалтерского учета возможно применение единиц времени, перечень которых представлен в таблице 22.

Такие единицы времени, как секунда, минута, час, сутки целесообразно использовать при распространении рекламы в средствах массовой информации. А единицы времени, такие как неделя, декада, месяц, квартал, полугодие, год обычно применяются для отражения распространения средств наружной рекламы.

В рекламной деятельности используются такие термины, как «хронометраж рекламного видеоролика», «хронометраж рекламного блока» и другие, которые характеризуют продолжительность времени распространения рекламы. Имеет место отражение объема магнитного носителя, на котором записана реклама. Так же единицы времени применяются при составлении медиа-плана на размещение

рекламы в эфире определенного телеканала.

Таблица 22 - Перечень единиц времени для отражения в учете рекламы, согласно Общероссийскому классификатору единиц измерения (ОКЕИ)

Код	Наименование единиц измерения	Условное обозначение		Кодовое буквенное обозначение	
		национальное	международное	национальное	международное
354	Секунда	с	s	С	SEC
355	Минута	мин	min	МИН	MIN
356	Час	ч	h	Ч	HUR
359	Сутки	сут	d	СУТ	DAY
		дн		ДН	
360	Неделя	нед	-	НЕД	WEE
361	Декада	дек	-	ДЕК	DAD
362	Месяц	мес	-	МЕС	MON
364	Квартал	кварт	-	КВАРТ	QAN
365	Полугодие	полгода	-	ПОЛГОД	SAN
366	Год	г	a	ГОД	ANN
		лет		ЛЕТ	
368	Десятилетие	деслет	-	ДЕСЛЕТ	DEC

Отражение объемов эфирного времени в секундах или минутах, как правило, производится только техническими службами телекомпаний или рекламных агентств. Связи между технологической стороной процесса производства и распространения рекламы и бухгалтерским учетом не существует и по настоящее время. Это самый большой недостаток в организации учета рекламной деятельности, который предлагается устранить с помощью использования счета 12 «Нематериальные оборотные активы» и единиц времени.

Так же, эти процедуры необходимы и предприятию-рекламодателю, для контроля над объемом предоставленной рекламы. Для идентификации каждого рекламного продукта и отделения одного от другого, нужно использовать измерение его хронометража в секундах. Анализировать длительность распространения рекламной информации на телеканалах и радиоэфирах с использованием в учете минут эфирного времени и стоимости минуты эфира и т.п.

Участникам рекламного процесса необходимо проводить сверку расчетов по распространению рекламы, составлять акты о проведении инвентаризации эфирного времени и расчета его стоимости. В практике ведения бухгалтерского учета такие процедуры не производятся, что можно отметить как недостаток контрольной функции за обоснованием расходов предприятия-рекламодателя.

Эфирное время и другие физические показатели для распространения рекламы, в настоящее время не учитываются в бухгалтерском учете ни у предприятий-рекламодателей, ни у рекламораспространителей. Это отмечается как недостаток контрольной функции, присущей бухгалтерскому учету, как на уровне экономического субъекта, так и на уровне контролирующих фискальных органов, заинтересованных в повышении доходной части государственного бюджета.

Доходы рекламной компании формирует выручка от производства и распространения рекламы. Отличительные особенности формирования учетных записей, в данном случае, могут возникнуть только в аналитическом разрезе. При реализации предприятиям-рекламодателям рекламных услуг их дебиторская задолженность отражается по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Выручка от реализации рекламной компании отражается по кредиту счета 90 «Продажи». При этом полученная в ходе бухгалтерского учета детализированная информация по направлениям деятельности в дальнейшем применяется для целей управленческого учета и системы бюджетирования рекламной компании.

В связи с этим нами предложено открыть к счету 90 «Продажи» следующие субсчета второго порядка и субконто, а именно:

- субсчета второго порядка: 90-1.1 «Выручка от производства рекламы» и 90-1.2 «Выручка от распространения рекламы»;
- субконто к первому субсчету второго порядка:
 - 1) доходы от производства наружной рекламы;
 - 2) доходы от производства аудио- и видео- рекламы;
 - 3) доходы от производства креативных форм рекламы;
 - 4) доходы от специальных проектов;

- 5) доходы от производства прочих форм рекламы;
 - субконто ко второму субсчету второго порядка:
- 1) доходы от распространения наружной рекламы;
 - 2) доходы от распространения в теле- и радио эфире;
 - 3) доходы от распространения рекламы в печатных изданиях (газеты, журналы);
 - 4) доходы от других способов распространения рекламы.

Принципиальная схема построения аналитического учета доходов рекламной компании представлена на рисунке 9.

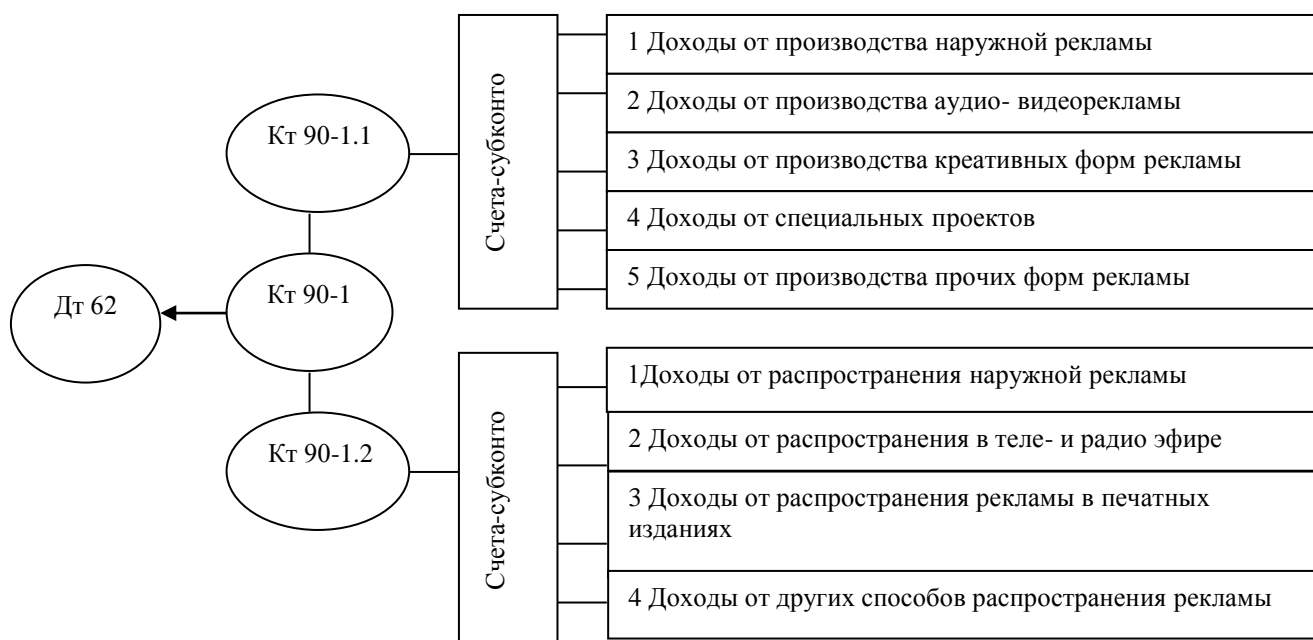


Рисунок 9 - Порядок отражения в учете доходов от производства и распространения рекламы

Подобное построение аналитического учета обеспечивает формирование информации, необходимой для управления рекламными компаниями, с целью:

- анализа эффективности осуществления деятельности по основным ее направлениям;
- объективной оценки расходов, влияющих на расценки при производстве рекламы;

- контроля над расходами при распространении рекламы в средствах массовой информации.

3.3 Организация учета расходов, связанных с осуществлением рекламной деятельности

Расходы любого предприятия находятся под пристальным вниманием, как самого экономического субъекта, так и контролирующих органов, поэтому важно правильно оценивать требования современных стандартов учета и достоверно формировать финансовый результат коммерческой деятельности.

В связи с этим актуализируются вопросы методики отражения в бухгалтерском учете расходов, возникающих у участников рекламного процесса при осуществлении рекламной деятельности.

Вопросы классификации расходов предприятия, связанных с производством продукции, работ, услуг наиболее подробно исследованы современными российскими учеными Ю.А. Бабаевым, В.Ф. Палием, Н.Д. Врублевским, Н.П. Кондраковым [3, 4, 5, 117, 23, 54, 55].

Ряд авторов наиболее подробно описывают методические аспекты бухгалтерского учета расходов на предприятиях, осуществляющих свою деятельность в различных отраслях производственной сферы. Так в трудах Н.Д. Врублевского представлена характеристика и классификация затрат предприятий добывающей промышленности, машиностроения, химической промышленности, энергетики и других производственных отраслей. При этом автором приводятся виды калькуляций и способы калькулирования себестоимости продукции, дается система счетов бухгалтерского учета и порядок документального оформления хозяйственных операций по затратам промышленных предприятий [22, с.56; 24, с.22; 25, с.30; 26, с.37; 27, с.43].

Н.П. Кондраков достаточно подробно раскрывает организацию учета процесса производства, классификацию расходов и статьи калькуляции промышленных предприятий [55, с.32 - 42].

Ю.А. Бабаев уделяет внимание вопросам бухгалтерского учета производственных затрат, классифицирует их и описывает состав калькуляционных статей для предприятий производственной сферы [3, с.268-271].

На основе анализа методик бухгалтерского учета расходов и их классификации, предлагаемых в работах отечественных экономистов, необходимо раскрыть организационно-методические аспекты учета расходов и их классификацию в рекламной деятельности.

Классификация затрат на производство рассматривалась отечественными учеными досоциалистического периода развития бухгалтерского учета, периода развития НЭПа в стране, а также представителями советской научной школы [9, 18, 120, 146].

При этом были выделены три признака подразделения затрат на основные и накладные, прямые и косвенные, переменные и постоянные, которые являются основополагающими до сих пор.

Авторы современных учебников по бухгалтерскому учету также используют эти признаки. Причем представленная современная классификация не имеет особых отличий.

Классификация используется для системного учета, она облегчает процесс группировки и отражения информации. Заранее установленные классификационные признаки позволяют эффективно организовать процесс регистрации учетной информации на счетах бухгалтерского учета и формирование себестоимости производимой продукции (работ, услуг).

Актуальность классификации производственных расходов обусловлена следующими обстоятельствами.

Во-первых, производственный процесс занимает центральное место в системе учета.

Во-вторых, данный процесс сопровождается многочисленными расходами и

затратами (издержками), которые необходимо систематизировать.

В-третьих, существуют определенные особенности технологического процесса производства для предприятий различных производственных отраслей и других сферах деятельности экономических субъектов.

Поэтому такое пристальное внимание к классификации и составу расходов предприятия оправдано.

Классификация расходов по способу включения в себестоимость продукции, работ, услуг в бухгалтерском учете является наиболее значимой, так как подразделение расходов на прямые и косвенные влияет на формирование стоимости.

Данная классификация представлена и в Налоговом Кодексе Российской Федерации с целью регламентации расходов, включаемых в себестоимость [90, ст.318, с.455].

В отношении расходов предприятий, осуществляющих рекламную деятельность, также применяется их общепринятая классификация - по способу включения в себестоимость продукции, работ, услуг, при этом расходы подразделяются на прямые и косвенные.

Дебет	счет 20 «Основное производство»	Кредит
St - сумма незавершенного 0 производства на начало отчетного периода	Отражение затрат отчетного периода в хронологическом порядке	Списание затрат в конце отчетного периода (оприходование готовой продукции по сформированной себестоимости)
Дебетовый оборот счета - Сумма всех фактов хозяйственной жизни по затратам за отчетный период	Кредитовый оборот счета – Сумма регламентных операций по расчету фактической себестоимости продукции	
St - сумма незавершенного 2 производства на конец отчетного периода		

Рисунок 10 – Структура счета 20 «Основное производство», предназначенного для группировки прямых затрат

Прямыми считаются расходы, непосредственно связанные с производством

продукции (работ, услуг) и прямо относимые на себестоимость.

Основным калькуляционным счетом является счет 20 «Основное производство», его структура приведена на рисунке 10.

К прямым расходам, как правило, относятся израсходованные материалы и сырье, расходы на оплату труда основного производственного персонала и суммы страховых взносов. Эти затраты отражаются в бухгалтерском учете на счетах 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

Типовые корреспонденции счетов бухгалтерского учета по отражению прямых затрат и распределению накладных и косвенных расходов, предусмотренные Инструкцией по применению плана, утвержденного приказом Минфина №94н от 31.10.2000 г., приведены в таблице 23.

Таблица 23 - Типовые корреспонденции по счету 20 «Основное производство»

Содержание операции	Дебет	Кредит
Начислена амортизация по основным средствам и нематериальным активам, используемым в основном производстве	20	02, 05
Отпущены сырье и материалы на изготовление продукции	20	10
Списана сумма отклонений в стоимости материалов, использованных в процессе производства продукции ("дополнительная проводка" или "красное сторно")	20	16
Списана на основное производство стоимость использованных полуфабрикатов	20	21
Отражена стоимость работ (услуг), осуществленных сторонними организациями для основного производства	20	60, 76
Начислены оплата труда и страховые взносы работникам основного производства	20	70, 69
Создан резерв на оплату отпусков работников основного производства	20	96
Списана фактическая себестоимость продукции (работ, услуг) вспомогательных производств, отпущенной основному производству	20	23
Включены в себестоимость продукции (работ, услуг) общепроизводственные и общехозяйственные расходы	20	25, 26
Списаны недостачи (потери) в пределах норм естественной убыли	20	94
Оприходована по нормативной (плановой) себестоимости готовая продукция, выпущенная основным производством	40	20
Отражена фактическая стоимость выпущенной готовой продукции	43	20
Оприходованы материальные ценности собственного производства	10	20
Списаны расходы, связанные с выполнением работ (оказанием услуг)	90-2	20
Затраты по аннулированным производственным заказам, а также затраты на производство, по тем или иным причинам не давшее готовой продукции, включены в состав прочих расходов; списаны затраты по аннулированным производственным заказам	91-2	20

Перечень прямых расходов является открытым, в их состав можно отнести любые расходы, непосредственно связанные с производством продукции (работ, услуг). Перечень таких расходов, порядок оценки незавершенного производства (НЗП) и готовой продукции определяются, как правило, отраслевой направленностью хозяйственной деятельности экономического субъекта.

Схема движения информации, сформированной в бухгалтерском учете организации по счету 20 «Основное производство» при автоматизированной форме его ведения приведена в таблице 24.

Таблица 24 - Схема документирования и систематизации информации о затратах в основном производстве

Первичные документы, создаваемые вручную и поступающие извне: товарно-транспортная накладная, счет-фактура и др.	Справочники				
	Общего назначения: учетная политика, План счетов (сч. 20), константы, подразделения и др.		Субконто: номенклатура, счета учета номенклатуры, основные спецификации номенклатуры, статьи затрат, номенклатурные группы, порядок подразделений для закрытия счетов, методы распределения косвенных расходов		
Регистрация хозяйственных операций					
Перемещение материалов	Услуги сторонних организаций	Передача готовой продукции на склад	Инвентаризация незавершенного производства	Начисление заработной платы	Закрытие месяца
Журналы					
Документов: - общий; - заработная плата; - документы общего назначения; - регламентные документы		Операций		Проводок (регистр бухгалтерии)	
Отчеты (формирование результативной информации)					
Стандартные		Специализированные		Регламентированные	
Регистры синтетического учета: - обороты счета 20; - анализ счета 20 (главная книга)		- данные расчета заработной платы; - начисленные налоги с фонда оплаты труда (ФОТ); - отчеты по ОС; - отчет по НМА		Бухгалтерская отчетность	
Регистры аналитического учета: - оборотно-сальдовая ведомость сч.20; - анализ субконто; - обороты между субконто; - карточка субконто; - карточка счета 20 и др.					

В составе прямых расходов рекламной компании следует выделять две группы по функциональному признаку. Первая группа прямых расходов включает в себя расходы, связанные с производством рекламы, вторая группа связана с распространением рекламы.

Классификация прямых расходов рекламной компании в схематичном виде представлена на рисунке 11.



Рисунок 11 - Классификация прямых расходов по установленным функциям рекламной компании

Такая перегруппировка прямых расходов для предприятий, занятых рекламной деятельностью связана с тем, что одни из них являются рекламопроизводителями, другие рекламораспространителями, и только рекламные агентства могут сочетать обе эти функции.

Рекламные компании оказывают рекламодателям рекламные услуги, которые состоят из двух основных этапов рекламного процесса:

- непосредственное изготовление рекламы;

- размещение рекламы в средствах массовой информации и другими способами.

Для каждого из этих этапов рекламного процесса характерен определенный состав прямых расходов. Рекламопроизводители, рекламодатели и рекламные агентства, как активные участники рынка рекламы, осуществляют специфические расходы по рекламной деятельности в процессе исполнения заказов рекламодателей, в связи с этим нами предлагается рассчитывать себестоимость производства рекламы по следующим статьям калькуляции:

- 1) материалы на создание рекламы;
- 2) оплата труда персонала, занятого созданием рекламы;
- 3) вознаграждение рекламным агентам;
- 4) отчисления на социальные нужды;
- 5) стоимость реквизитов для съемки;
- 6) содержание специального производственного оборудования;
- 7) содержание специальных транспортных средств;
- 8) прочие расходные материалы;
- 9) прочие производственные расходы.

По статье «Материалы на создание рекламы» отражается использование основных и вспомогательных материалов, необходимых при производстве наружной рекламы и полиграфической продукции. К основным материалам, при производстве наружной рекламы относят те, из которых непосредственно создается рекламный носитель, а именно: жель, поликарбонат, пластик, оргстекло, пленка, уголок, труба профильная, труба круглая и др.

К вспомогательным материалам необходимо отнести те, с помощью которых происходит монтаж рекламной конструкции, а именно: болты, шурупы, гайки, клей, двухсторонний скотч, скобы и др. При производстве полиграфической рекламной продукции, основным материалом является бумага и картон, а вспомогательными краска, цветные и черно-белые картриджи, клей и др.

По статье «Оплата труда персонала, занятого созданием рекламы» отражается вознаграждение работникам рекламной компании за макетирование рекламных

проектов, за монтажные и сварочные работы по наружной рекламе, за производство видеоматериалов и аудиоматериалов и их монтаж, при создании рекламных продуктов, плата актерам за съемки и озвучивание рекламных видео- и аудио материалов, выплаты стимулирующего характера в виде процента от прибыли производственного отдела.

Статья «Вознаграждение рекламным агентам» отражает особенность осуществления рекламной деятельности, при которой заказ на рекламу оформляет рекламный агент за определенный процент, именно поэтому она показывается отдельно от статьи «Оплата труда персонала, занятого созданием рекламы». Рекламный агент представляет интересы рекламной компании при переговорах с рекламодателем. Рекламный бюджет последнего оказывает влияние на доходы рекламной компании и на размер вознаграждения самого агента, гарантированную оплату труда которому обеспечивают его профессиональные качества.

Статья «Отчисления на социальные нужды» включает в себя расходы, связанные с налогообложением оплаты труда производственных работников рекламной компании и оплату процента рекламным агентам страховыми взносами во внебюджетные фонды.

На статью «Стоимость реквизитов для съемки» относят расходы, связанные с художественным оформлением замыслов сценариста, постановщика и режиссера при производстве рекламных видеоматериалов, а именно: приобретение предметов интерьера, бытовой техники, театральных костюмов, одежды, домашней утвари, посуды, грима для актеров и др. По данной статье также отражается плата за прокат вышеназванных реквизитов, особенно дорогостоящих (машин, бытовой техники, драгоценных изделий).

Статья «Содержание специального производственного оборудования» группирует расходы, связанные с эксплуатацией и обслуживанием видео- и аудио-оборудования, которое предназначено для создания рекламных продуктов, специальных резаков и плоттеров, для создания средств наружной рекламы, сварочного аппарата для монтажа рекламных конструкций и пр. При отсутствии у рекламной компании собственного вышеназванного специального оборудования, по

данной статье отражается плата за их аренду у сторонних организаций.

По статье «Содержание специальных транспортных средств» отражаются расходы по содержанию и эксплуатации транспортных средств, предназначенных для осуществления монтажа рекламных носителей и конструкций, а также для их транспортировки. К таким транспортным средствам относятся башенный кран, подъемник, специально оборудованный для транспортировки средств рекламы автомобиль. При отсутствии у рекламной компании собственных специальных транспортных средств, по данной статье отражается плата за их аренду у сторонних организаций.

Статья «Прочие расходные материалы» включает в себя приобретение технического инвентаря, хозяйственных принадлежностей, расходных аудио- и видео материалов (видеокассет, аудиокассет, CD-дисков, DVD-дисков) необходимых для производства рекламы.

По статье «Прочие производственные расходы» отражаются расходы, которые не нашли отражение в приведенном выше перечне статей. В частности здесь возможно отражать расходы, связанные с приобретением специальной литературы и специальных компьютерных программ, необходимых для производства рекламы. Расходы по повышению квалификации и стажировки производственного персонала рекламной компании и пр.

Отражение себестоимости распространения рекламы рекламодателя в учетном процессе рекламной компании, предлагаем производить по следующим статьям калькуляции:

- 1) оплата времени и места в средствах массовой информации;
- 2) расходы по распространению наружной рекламы;
- 3) расходы по распространению рекламы на транспорте;
- 4) оплата услуг промоутеров;
- 5) содержание телекоммуникационных каналов связи;
- 6) прочие расходы.

Статья «Оплата времени и места в средствах массовой информации» включает в себя оплату печатной площади в газете или журнале, оплату эфирного времени

на телевидении, оплату радиоэфира.

По статье «Расходы по распространению наружной рекламы» отражаются расходы, связанные с получением разрешения на размещение средств наружной рекламы, арендную плату по договору с собственником зданий, на которых размещена наружная реклама, расходы по установке рекламных щитов и их обслуживанию, смену рекламной информации на щитах, плату за использование муниципального имущества для рас-пространения рекламы (световые опоры), расходы на монтаж и демонтаж рекламных перетяжек, расходы по монтажу и обслуживанию световых табло и др.

По статье «Расходы по распространению рекламы на транспорте» отражается арендная плата по договору с собственником транспортного средства, монтаж и демонтаж рекламы на поверхности автомобиля.

Статья «Оплата услуг промоутеров» группирует расходы, связанные наймом технического персонала, который занимается распространением рекламы в местах продаж или на улице.

По статье «Содержание телекоммуникационных каналов связи» отражаются расходы, связанные с эксплуатацией и обслуживанием телевизионных станций, вышек и антенн, радиопередатчиков, спутников и пр.

Статья «Прочие расходы» группирует все другие расходы, которые могут возникнуть у рекламной компании при распространении рекламы.

Наиболее типичные прямые расходы предприятий, осуществляющих рекламную деятельность на основе перечня номенклатуры статей расходов, приведены в таблице 25.

Приведенный перечень прямых расходов представлен как типовая номенклатура статей расходов предприятий, осуществляющих рекламную деятельность. Данная номенклатура статей применяется для организации учета расходов, её можно использовать в качестве основы в процессах калькулирования стоимости рекламы и бюджетирования рекламной кампании.

Таблица 25 - Номенклатура статей прямых расходов для рекламных компаний

Наименование статей калькуляции	Содержание статей калькуляции
Прямые расходы, связанные с производством рекламы	
1. Материалы на создание рекламы	Материальные расходы на создание рекламных плакатов, перетяжек, вывесок, щитов, рекламных конструкций и других носителей
2 Оплата труда персонала, занятого созданием рекламы	Оплата труда творческого персонала и технических работников по должностным окладам. Надбавки работникам, занятым изготовлением средств рекламы за макетирование; за монтажные работы; за сварочные работы; за производство видео- и аудио материалов; озвучивание рекламы; оплата за съемки в рекламных видеоматериалах; % от прибыли
3 Вознаграждение рекламным агентам	Выплаты процентов от суммы заказа рекламным агентам
4 Отчисления на социальные нужды	Суммы страховых взносов социального характера во внебюджетные фонды от фонда оплаты труда и выплат рекламным агентам
5 Стоимость реквизитов для съемки	Расходы, связанные с приобретением предметов интерьера, бытовой техники, театральных костюмов, одежды, домашней утвари, посуды, грима для актеров и др. Оплата проката вышеназванных реквизитов, особенно дорогостоящих (машин, бытовой техники и драгоценных изделий)
6. Прочие расходные материалы	Приобретение спецодежды, рабочих рукавиц, медикаментов и т.п.
7 Прочие производственные расходы	Командировочные и все другие производственные расходы, не отраженные в предыдущих статьях
8 Бонус клиентам	Сумма предоставляемой скидки за производство рекламы
Прямые расходы, связанные с распространением рекламы	
1 Оплата времени и места в средствах массовой информации	Договорная стоимость за размещение рекламы на телевидении, радио, в газетах и журналах
2 Расходы по распространению наружной рекламы	Арендная плата за использование магистральных щитов, перетяжек, световых коробов
3 Расходы по распространению рекламы на транспорте	Арендная плата по договору с собственником транспортного средства, монтаж и демонтаж рекламы на поверхности автомобиля
4 Оплата услуг промоутеров	Расходы, связанные с наймом технического персонала, который занимается распространением рекламы в местах продаж или на улице
5 Прочие расходы	Все другие производственные расходы, не отраженные в предыдущих статьях
6 Бонус клиентам	Сумма предоставляемой скидки на размещение рекламы

Кроме прямых расходов рекламные компании в ходе своей деятельности осуществляют и косвенные расходы. Под косвенными расходами в бухгалтерском учете в основном понимаются управленческие расходы, отражаемые на счетах 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы». Эти расходы не могут прямо относиться на себестоимость производимой продукции

(работ, услуг). Они подлежат косвенному распределению, пропорционально какой-либо базе: основной заработной плате производственных рабочих, прямым материальным затратам, сумме прямых затрат, выручке от продажи готовой продукции и т.п.

Выбор базы распределения косвенных расходов закрепляется обычно в учетной политике предприятия.

В зависимости от порядка списания косвенных расходов организация может формировать полную или сокращенную себестоимость продукции (работ, услуг).

В составе косвенных расходов рекламной компании целесообразно учитывать хозяйственные операции, связанные с содержанием административно-управленческого персонала по следующим статьям:

- 1) оплата труда административно-управленческого персонала;
- 2) отчисления на социальные нужды;
- 3) транспортные расходы;
- 4) расходы по содержанию основных средств общехозяйственного назначения;
- 5) прочие хозяйственные расходы.

По статье «Оплата труда административно-управленческого персонала» отражается заработная плата аппарата управления и бухгалтерской службы рекламной компании. В состав расходов входит оплата по должностным окладам, надбавка за стаж, процент, выплачиваемый аппарату управления от прибыли.

По статье «Отчисления на социальные нужды» показываются расходы, связанные с налогообложением оплаты труда аппарата управления рекламной компании взносами во внебюджетные фонды.

По статье «Транспортные расходы» отражается стоимость ГСМ, запасных частей, затраты на текущий и капитальный ремонт автомобиля, обслуживающего аппарат управления. Показывается оплата стоянки и аренды автомобиля, если на балансе рекламной компании нет собственных транспортных средств.

По статье «Расходы по содержанию основных средств общехозяйственного назначения» необходимо группировать расходы на аренду помещения, стоимость коммунальных услуг, расходы по охране, текущему и капитальному ремонту

зданий, содержание оргтехники, а также суммы начисленной амортизации по собственным основным средствам общехозяйственного назначения.

По статье «Прочие хозяйственные расходы» отражается приобретение канцелярских принадлежностей и расходных материалов; почтово-телеграфные расходы; расходы на приобретение спецлитературы для бухгалтерской службы; оплата консультационных и информационных услуг; командировочные расходы; расходы на подготовку кадров; представительские расходы; показываются расходы на рекламу самой рекламной компании; расходы на выполнение маркетинговых программ, и участие в семинарах; оплата за участие в фестивалях рекламы.

Наиболее типичные косвенные расходы рекламных компаний, осуществляющих рекламную деятельность, систематизированы на основе перечня номенклатуры статей расходов с учетом их перегруппировки. Выделены косвенные расходы, включаемые в себестоимость производства и распространения рекламы путем распределения и управленческие расходы, которые относятся непосредственно на финансовый результат деятельности рекламной компании, их перечень приведен в таблице 26.

Организация учета расходов рекламной компании, также как и в других коммерческих организациях, должна быть основана на следующих принципах:

- неизменность принятой методологии учета расходов на производство и калькулирования себестоимости услуг в течение года;
- полнота отражения в учете всех хозяйственных операций;
- правильное отнесение расходов к отчетным периодам;
- разграничение в учете текущих расходов на производство и капитальных вложений;
- регламентация состава себестоимости рекламных услуг.

Одно из основных условий получения достоверной информации о себестоимости рекламных услуг - четкое определение состава производственных расходов.

Таблица 26 - Перечень косвенных расходов для рекламных компаний

Наименование статей калькуляции	Содержание статей калькуляции
Косвенные расходы, включаемые в себестоимость производства и распространения рекламы	
1 Содержание специального производственного оборудования	Амортизационные отчисления по объектам внеоборотных активов производственного назначения. Стоимость запасных частей, комплектующих деталей, расходных материалов, необходимых для содержания производственного оборудования, видео- и аудио-аппаратуры в исправном состоянии
2 Содержание специальных транспортных средств	Амортизационные отчисления по объектам транспортных средств производственного назначения. Стоимость запасных частей, ГСМ, затраты на текущий и капитальный ремонт, аренда специального автотранспорта производственного назначения
3 Содержание телекоммуникационных каналов связи	Расходы, связанные с эксплуатацией и обслуживанием телевизионных станций, вышек и антенн, радиопередатчиков, спутников и пр.
Управленческие расходы	
1 Оплата труда административно-управленческого персонала	Оплата по должностным окладам, надбавка за стаж, процент, выплачиваемый аппарату управления от прибыли
2 Отчисления на социальные нужды	Сумма единого социального налога и взносов в фонд соц. страхования на несчастные случаи от начисленного фонда оплаты труда
3 Транспортные расходы	Стоимость ГСМ, запасных частей, затраты на текущий и капитальный ремонт, оплата стоянки, аренда автомобиля
4 Расходы по содержанию основных средств общехозяйственного назначения	Арендная плата, стоимость коммунальных услуг, расходы по охране, текущему и капитальному ремонту зданий, содержание оргтехники
5 Прочие хозяйственные расходы	Канцелярские расходы, расходные материалы, почтово-телеграфные расходы, расходы на приобретение спецлитературы, консультационные и информационные услуги, командировочные расходы, расходы на подготовку кадров, представительские расходы. Расходы по саморекламе, маркетинговые программы, участие в семинарах и фестивалях рекламы

Для организации бухгалтерского учета производственных расходов большое значение имеет выбор номенклатуры синтетических и аналитических счетов производства и объектов калькуляции.

В рекламных компаниях для учета затрат на производство и распространение рекламы используется счет 20 «Основное производство», для учета затрат на содержание административно-управленческого персонала счет 26 «Общехозяйственные расходы», а также счет 97 «Расходы будущих периодов».

Расходы, произведенные в процессе финансово-хозяйственной деятельности, списываются на счет по учету продаж.

Деятельность рекламных компаний по созданию различных форм рекламы и их распространению связана с осуществлением специфических расходов. К ним относятся:

- плата за разрешение распространения средств наружной рекламы;
- оплата счетов за эфирное время на телевизионных каналах города и области, за эфирное время на радио;
- оплата счетов за рекламную площадь в газетах;
- оплата услуг сторонних организаций связанных с созданием рекламных продуктов;
- плата за рекламные площади щитов, размещение перетяжек, использование световых опор.

Все эти расходы связаны с осуществлением основного вида деятельности и уменьшают полученные доходы рекламной компании. Во избежание определенных трудностей в обосновании правомерности включения их в себестоимость выполненных работ и оказанных услуг, необходимо четкое разграничение данных расходов по каждому заказу на рекламу и оформление первичных документов по ним с указанием конкретного заказа.

Для учета прямых расходов, связанных с основным видом деятельности рекламной компании к счету 20 «Основное производство» необходимо открывать субсчета второго порядка по направлениям деятельности. А затем проводить последующую их детализацию по соответствующим счетам-субконто.

Субсчет 1 открывается к счету 20 «Основное производство» для аккумуляирования расходов, связанных с производством рекламы.

Организация аналитического учета прямых расходов, связанных с производством рекламы представлена в виде схемы на рисунке 12.

Настройка плана счетов программы «1С: Предприятие. Бухгалтерский учет»						
Код счета	Наименование счета синтетического учета	Код счета	Наименование счета аналитического учета первого порядка	Субконто 1	Субконто 2	Субконто 3
20	Основное производство	20.1	Производство рекламы	Виды номенклатуры	Затраты на производство	Структурные подразделения

Рисунок 12 - Организация аналитического учета прямых затрат рекламной компании при производстве рекламы

Субсчет 2 открывается к счету 20 «Основное производство» для группировки расходов, связанных с распространением рекламы.

Организацию аналитического учета прямых расходов, связанных с распространением рекламы представим в виде схемы на рисунке 13, которая применяется в системе автоматизированной обработки учетной информации рекламной компании.

Настройка плана счетов программы «1С: Предприятие. Бухгалтерский учет»						
Код счета	Наименование счета синтетического учета	Код счета	Наименование счета аналитического учета первого порядка	Субконто 1	Субконто 2	Субконто 3
20	Основное производство	20.2	Распространение рекламы	Виды номенклатуры	Затраты на производство	Структурные подразделения

Рисунок 13 - Организация аналитического учета прямых затрат рекламной компании при распространении рекламы

Как при производстве, так и при распространении рекламы субконто аналитического учета обозначают следующее:

Субконто 1 - Виды номенклатуры – включает в себя основные формы рекламы и последующую их детализацию по конкретным наименованиям средств рекламы;

Субконто 2 – Затраты на производство – группирует номенклатуру статей прямых расходов при производстве и распространении рекламы;

Субконто 3 – Структурные подразделения – способствует обобщению информации по каждому структурному подразделению рекламной компании, в соответствии с его организационной структурой.

Основным объектом рекламной деятельности является реклама, которая может быть выражена в следующих основных ее формах:

- рекламная продукция;
- рекламный продукт (в основном в виде рекламного ролика);
- креативные формы рекламы.

Ученные должным образом прямые и косвенные расходы формируют стоимость готовых форм рекламы, которые предназначены для рекламодателя. Результатом деятельности рекламопроизводителя является определенная форма рекламы, которую необходимо обозначить как конечный результат процесса производства. В связи с этим, в бухгалтерском учете целесообразно применять счет 43 «Готовая продукция» для отражения информации об изготовленной рекламе.

Характеристика счета 43 «Готовая продукция» приведена на рисунке 14.

Данное мнение основано на требовании ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов». В соответствии с данным стандартом готовая продукция является частью материально-производственных запасов, предназначенных для продажи (конечный результат производственного цикла, активы, законченные обработкой (комплектацией), технические и качественные характеристики которых соответствуют условиям договора или требованиям иных документов, в случаях, установленных законодательством) [159, п. 2].

Дебет	Счет 43	Кредит
St - наличие готовой продукции 0 на начало отчетного периода		
Принята на учет в течении отчетного периода рекламная продукция, выпущенная из производства		Списание в течении месяца проданной рекламной продукции рекламодателю
Дебетовый оборот счета – сумма всех хозяйственных фактов, связанных с выпуском рекламной продукции		Кредитовый оборот счета – сумма всех продаж готовой рекламной продукции
St - остаток готовой продукции 2 на конец отчетного периода		

Рисунок 14 - Структура счета 43 «Готовая продукция»

Готовая продукция принимается к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости [там же, п. 5]. Фактическая себестоимость готовой продукции рассчитывается, исходя из всех фактических затрат, связанных с ее изготовлением [там же, п.7]. Учет и формирование затрат на производство рекламная компания осуществляет в порядке, установленном для определения себестоимости продукции.

Стоимостная оценка использованных в процессе производства рекламы материалов, энергии, основных средств, трудовых ресурсов и т.д., представляют собой ее фактическую себестоимость.

Готовая продукция может быть отражена в бухгалтерском балансе по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости [159, п. 59].

Кроме того, порядок отражения в бухгалтерском учете готовой продукции, также установлен Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной Приказом Минфина России от 31.10.2000 г. № 94н (с последующими изменениями и дополнениями).

В связи с этим, принятие к бухгалтерскому учету готовой формы рекламы, предназначенной для рекламодателя, отражается по дебету счета 43 «Готовая

продукция», по соответствующему субсчету, в корреспонденции со счетами учета затрат.

В рекламной деятельности выделяются следующие основные формы рекламы:

- рекламная продукция;
- рекламный продукт,
- креативная форма рекламы.

Для каждой возможно открывать отдельные субсчета к счету 43 «Готовая продукция», а именно: 43-1 «Рекламная продукция»; 43-2 «Рекламный продукт»; 43-3 «Креативные формы рекламы».

Готовой креативной формой рекламной информации является: слоган, сообщение, сценарий, макет. К рекламной продукции относятся: баннер, перетяжка, съемная панель, листовки, стикеры, сувениры, видео-, аудио - ролики. К готовому рекламному продукту относится аудиовизуальное произведение (ролик), отвечающее соответствующим критериям по стоимости и сроку полезного использования, объект авторского права.

Основные корреспонденции счетов по учету движения готовой продукции представлены в таблице 27.

Таблица 27 - Бухгалтерские записи по счету 43 «Готовая продукция»

Содержание операции	Дебет	Кредит
Принята на учет готовая продукция, произведенная в основном, вспомогательном и обслуживающих производствах (хозяйствах) по фактической себестоимости	43	20, 23, 29
Отгружена готовая продукция покупателям	90-2	43

Плановая себестоимость рекламы определяется на основе прайс-листа рекламной компании. Фактическая себестоимость готовой рекламы определяется в конце месяца на основании первичных оправдательных документов.

Если учет готовой рекламы осуществляется по плановой производственной себестоимости, то в рекламной компании устанавливаются учетные цены на рекламу. В конце месяца, когда сформированы все затраты и определена величина незавершенного производства, определяется разница между плановой и фактической

себестоимостью рекламы. Вести учет этих отклонений можно двумя способами - с применением и без применения счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

Производство рекламы продолжается этапом ее распространения, который имеет определенные особенности технического характера и организации учета.

На основании информации о доходах и расходах рекламной компании формируется финансовый результат её деятельности за отчетный период.

3.4. Специфика формирования Отчета о финансовых результатах в рекламных компаниях

В состав годовой бухгалтерской отчетности входит Отчет о финансовых результатах деятельности, который отражает информацию о доходах по обычным и прочим видам деятельности и соотносит с ним расходы по ней.

Для того чтобы составить данный отчет необходимо анализировать информацию счетов 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы».

Структура названных счетов представлена на рисунках 15 и 16.

Дебет	Счет 90	Кредит
Расходы от продажи продукции (работ, услуг)		Доходы от продажи продукции (работ, услуг)
Прибыль от продажи продукции (работ услуг)		Убыток от продажи продукции (работ, услуг)

Рисунок 15 – Структура счета 90 «Продажи»

К данному счету открываются следующие субсчета для детальной группировки информации о доходах и расходах по обычным видам деятельности:

- 90-1 «Выручка»;
- 90-2 «Себестоимость продаж»;
- 90-3 «Налог на добавленную стоимость»;
- 90-4 «Акцизы»;
- 90-9 «Прибыль/убыток от продаж».

Дебет	Счет 91	Кредит
Расходы от выбытия основных средств и прочих активов		Доходы от выбытия основных средств и прочих активов
Расходы от прочих операций		Доходы от прочих операций
Прибыль по прочим операциям		Убыток по прочим операциям

Рисунок 16 – Структура счета 91 «Прочие доходы и расходы»

К счету 91 «Прочие доходы и расходы» открываются следующие субсчета для детализации информации о прочих доходах и расходах:

- 91-1 «Прочие доходы»;
- 91-2 «Прочие расходы»;
- 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

Порядок отражения доходов рекламной компании по субсчетам счета 90 «Продажи» от производства и распространения рекламы обобщен в таблице 28.

Таблица 28 - Порядок отражения на счетах бухгалтерского учета доходов рекламной компании

Корреспонденция счетов			Содержание операции
Дт	Кт	Субконто	
Производство рекламы			
62-1	90-1.1		Отражена выручка за производство рекламы
62-1	90-1.1	«Доходы от производства наружной рекламы»	Отражена выручка за изготовление средств наружной рекламы
62-1	90-1.1	«Доходы от производства аудио- видео- рекламы»	Отражена выручка за изготовление аудио- и видео- рекламы
62-1	90-1.1	«Доходы от производства креативных форм рекламы»	Отражена выручка за создание макетов, сценариев
62-1	90-1.1	«Доходы по специальным проектам»	Отражена выручка от проведения бизнес семинаров, круглых столов, конференций
62-1	90-1.1	«Доходы от других форм рекламы»	Отражена выручка за изготовление листовок, брошюр, каталогов и др.
Распространение рекламы			
62-1	90-1.2		Отражена выручка за распространение рекламы
62-1	90-1.2	«Доходы от распространения наружной рекламы»	Отражена выручка за размещение наружной рекламы
62-1	90-1.2	«Доходы от распространения в теле и радио эфире»	Отражена выручка за размещение рекламного видеоролика или аудиоролика в эфире

Продолжение таблицы 28

Корреспонденция счетов			Содержание операции
Дт	Кт	Субконто	
62-1	90-1.2	«Доходы от распространения рекламы в печатных изданиях»	Отражена выручка за размещение рекламной информации в газетах и журналах
62-1	90-1.2	«Доходы от других способов распространения рекламы»	Отражена выручка за распространение рекламной информации промоутерами, в местах продаж и др.

При оказании услуги по распространению рекламы рекламодателей расходы рекламной компании, аккумулированные в связи с данным процессом на счете 20 «Основное производство», субсчет 2 «Распространение рекламы» списываются в дебет счета 90 «Продажи», аналитический субсчет первого порядка 90-2 «Себестоимость продаж», аналитический субсчет второго порядка 90-2.2 «Себестоимость распространения рекламы».

Накопленные расходы по каждому направлению деятельности рекламной компании списываются на соответствующие субсчета второго порядка счета 90-2 «Себестоимость продаж», что позволит анализировать их рентабельность и целесообразность развития.

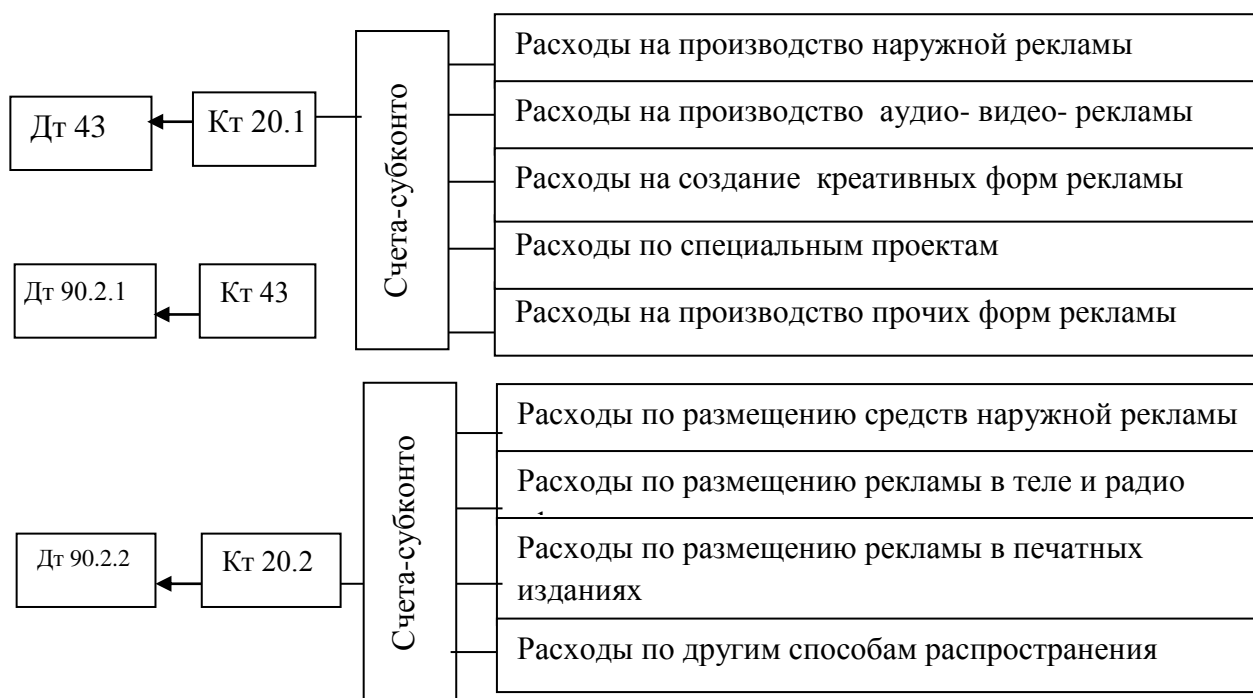


Рисунок 17 - Схема списания прямых расходов на производство и распространение рекламы

Принципиальная схема аналитического учета прямых производственных расходов по направлениям рекламной деятельности и их списание представлены на рисунке 17.

Основные корреспонденции счетов по учету прямых производственных и косвенных расходов рекламной компании по направлениям деятельности представлены в таблице 29.

Таблица 29 - Порядок отражения на счетах бухгалтерского учета расходов рекламной компании

Корреспонденция счетов		Содержание операции
Дт	Кт	
Наружная реклама		
20-1	76	Плата за оформление разрешения на распространение наружной рекламы
20-1	76	Арендная плата за размещение световых коробов на опорах городского освещения
10-1	60	Приняты к учету основные материалы, приобретенные для производства рекламы
20-1	10-1	Списаны израсходованные материалы при производстве наружной рекламы
20-1	76	Арендная плата за производственное оборудование
20-1	70	Начислена заработная плата штатным работникам предприятия по основному производству
20-1	68,69	Начислены страховые взносы от фонда оплаты труда
20-1, 91-1.1	70	Начислена премия отделу наружной рекламы
43-1	20-1	Приняты на учет готовые средства наружной рекламы
Производство аудио-видео- рекламы		
20-1	76	Арендная плата за производственное оборудование
43-1	20-1	Приняты на учет изготовленные ролики не являющиеся объектом авторского права
43-2	20-1	Приняты на учет изготовленные рекламные продукты (ролики) являющиеся объектом авторского права
Размещение в СМИ		
12-2	60	Плата за рекламную площадь в газетах
12-1	60	Плата за эфирное время, предоставленное на телеканалах и радиостанциях
20-2	12-1, 12-2	Списано реализованное эфирное время и место для рекламы
Креатив		
20-1	02,76,60, 70,68,69	Прямые расходы, связанные с созданием сценариев, слоганов, объявлений
43-3	20-1	Приняты на учет готовые креативные формы рекламы
Спецпроекты		
20-1	02,76,60, 70,68,69	Прямые расходы, связанные со специальными проектами

Продолжение таблицы 29

Корреспонденция счетов		Содержание операции
Дт	Кт	
Содержание АУП		
26-1	02	Начислена амортизация специального производственного оборудования, транспортных средств, телекоммуникационных каналов связи предприятия
26-2	71	Командировочные расходы
26-2	60,71	Приобретение канцелярских принадлежностей, бумаги, бланков бухгалтерской отчетности
26-2	70	Начислена з/плата АУП
26-2	68,69	Начислены страховые взносы от з/платы АУП
Закрытие месяца		
20-1, 20-2	26-1	Расходы по содержанию спец. оборудования и транспорта включены в себестоимость рекламы
90-2.1	20-1	Списание прямых расходов за отчетный период
90-2.1	43	Продажа рекламной продукции рекламодателю
90-2.2	20-2	Списание расходов по распространению рекламы
90-2.8	26-2	Списание управленческие расходы отчетного периода

Распределять косвенные расходы и включать их в себестоимость произведенной рекламы и оказанных услуг по ее распространению нет необходимости, а целесообразно их списывать на счет 90 «Продажи».

Такой вариант списания косвенных расходов будет способствовать тому, что работники основного вида деятельности занятые непосредственным производством различных форм рекламы заинтересованы в конечном результате своего труда. От прибыли, полученной за отчетный период, работникам соответствующего подразделения начисляется определенный процент. Данная выплата предусматривается положением по оплате труда рекламной компании и считается премией, которая носит стимулирующий характер.

Методика организации синтетического и аналитического учета доходов и расходов рекламной компании в разрезе субконто по основным направлениям деятельности позволяет значительно расширить информативность получаемых данных.

Детальная группировка доходов и расходов рекламной компании и их учет на предлагаемых счетах-субконто открытых к счетам 20 «Основное производство» и

90 «Продажи» позволяет выявлять финансовый результат по каждому направлению деятельности и оценивать их рентабельность.

Обороты счетов 90-1.1 и 90-1.2 рекомендуется отражать в форме «Отчета о финансовых результатах» как дополнительную информацию, расшифровывающую составляющие выручки, а счетов 90.2.1 и 90.2.2 себестоимости продаж, что позволяет разграничить финансовый результат по основным направлениям деятельности рекламной компании и повысить информативность данной отчетной информации (таблица 30).

Таблица 30 - Отчет о финансовом результате деятельности рекламной компании

Показатель отчета	Счет бухгалтерского учета
<i>Доходы и расходы по обычным видам деятельности</i>	<i>90 «Продажи»</i>
Выручка (нетто) от продажи	90.1 – 90.3
Выручка за производство рекламы	90.1.1
Выручка за распространение рекламы	90.1.2
Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг	90.2
Себестоимость производства рекламы	90.2.1
Себестоимость распространения рекламы	90.2.2
Валовая прибыль всего	
Валовая прибыль от производства рекламы	
Валовая прибыль от распространения рекламы	
Коммерческие расходы	90.2.5
Управленческие расходы	90.2.8
Прибыль (убыток) от продаж	90.9
<i>Прочие доходы и расходы</i>	<i>91 «Прочие доходы и расходы»</i>
Проценты к получению	91.1
Проценты к уплате	91.2
Доходы от участия в других организациях	91.1
Прочие доходы	91.1
Прочие расходы	91.2
<i>Прибыль (убыток) до налогообложения</i>	<i>99 «Прибыль (убыток)»</i>

Эффективность осуществления предпринимательской деятельности во многом зависит от правильной организации бухгалтерского учета хозяйственных процессов и их результатов. Однако в управлении компанией значимыми являются и такие процессы как планирование и бюджетирование, позволяющие принимать адекватные управленческие решения.

Система современного бухгалтерского учета включает подсистему управленческого учета. Поэтому развитие теории и методики бухгалтерского

управленческого учета рассмотрено в следующей главе учебного пособия на примере другого динамично развивающегося вида экономической деятельности, а именно телекоммуникационной деятельности.

3.5 Вопросы для самоконтроля

1. Как регулируется ведение бухгалтерского учета в хозяйствующих субъектах в РФ?
2. В чем состоит отличие рекламной деятельности от других видов экономической деятельности?
3. Охарактеризуйте основных участников рекламного процесса?
4. Перечислите основные законодательные акты, регламентирующие учет в организациях, занимающихся рекламной деятельностью?
5. Приведите основные понятия, используемые в учете рекламной деятельности?
6. Каким образом Налоговый кодекс РФ регламентирует отражение в учете расходов на рекламу?
7. Как в Гражданском кодексе РФ трактуется возникновение и защита авторских прав?
8. По каким направлениям деятельности формируются доходы в рекламных компаниях?
9. Как ведется синтетический и аналитический учет доходов в рекламных компаниях?
10. В чем состоит отличие состава расходов рекламодателей на рекламу от состав расходов рекламных компаний?
11. Какие статьи в рекламных компаниях предусмотрены для учета прямых расходов?
12. Какие статьи косвенных расходов предусмотрены в учете деятельности рекламных компаний?
13. Какие формы рекламы осуществляют рекламные компании?

14. Как организован синтетический и аналитический учет прямых расходов в рекламных компаниях?

15. Как учитываются и списываются в бухгалтерском учете косвенные расходы в рекламных компаниях?

16. Охарактеризуйте структуру счета 43 «Готовая продукция» и его назначение в учет рекламы, созданной в соответствии с условиями договора с рекламодателями?

17. В чем состоит назначение счета 90 «Продажи» при использовании счетов-субконто по направлениям деятельности рекламной компании?

18. Дайте характеристику счета 91 «Прочие доходы и расходы»?

19. Каков порядок составления Отчета о финансовых результатах деятельности рекламных компаний?

20. По каким показателям Отчета о финансовых результатах оценивается эффективность деятельности рекламных компаний?

3.6 Тесты для самопроверки

1. Какой основополагающий документ регламентирует этическую сторону осуществления рекламной деятельности и распространения добросовестной рекламы:

- а) Закон «О бухгалтерском учете»;
- б) Международный кодекс рекламы;
- в) Гражданский кодекс РФ;
- г) Закон «О рекламе».

2. Каким законодательным актом регламентируется возникновение авторского права, в том числе и при осуществлении рекламной деятельности:

- а) Налоговым кодексом;
- б) Кодексом административных правонарушений;
- в) Гражданским кодексом РФ;

г) Конституцией РФ.

3. Какие основные направления деятельности характерны для рекламных компаний:

- а) производство продукции и её продажа;
- б) производство и распространение рекламы;
- в) маркетинг и исследование рынка товаров и услуг;
- г) распространение информации в местах продажи.

4. Какая бухгалтерская запись составляется при поступлении денежных средств на расчетный счет рекламной компании от рекламодателей за оказанные рекламные услуги:

- а) Дт 51 Кт 90.01;
- б) Дт 60.01 Кт 51;
- в) Дт 51 Кт 62.01;
- г) Дт 51 Кт 62.02.

5. Какой общий срок исковой давности установлен по требованиям гражданского законодательства РФ по расчетам для юридических лиц:

- а) три месяца;
- б) три года;
- в) один год;
- г) не ограничен.

6. Какой код установлен для рекламной деятельности Общероссийским классификатором видов экономической деятельности:

- а) 51.20;
- б) 74.40;
- в) 73.11;
- г) 52.10

7. Какой вид договора заключается между рекламодателем и рекламным агентством при производстве рекламы:

- а) возмездного оказания услуг;
- б) авторский договор;

- в) агентский договор;
- г) договор купли-продажи.

8. Какую запись оформляет бухгалтер рекламной компании после передачи рекламной продукции рекламодателю и предъявления ему платежных документов:

- а) Дт 51 Кт 62.02;
- б) Дт 62.01 Кт 90.01;
- в) Дт 62.01 Кт 42;
- г) Дт 90.02 Кт 43.

9. Как списываются затраты основным материалов при производстве рекламных конструкций:

- а) Дт 10 Кт 20.01;
- б) Дт 20.01 Кт 10;
- в) Дт 43 Кт 20.01;
- г) Дт 10 Кт 60.

10. Какую готовую продукцию рекламной деятельности можно признать интеллектуальной собственностью для рекламодателя:

- а) рекламную растяжку;
- б) рекламный ролик;
- в) рекламный макет в журнале;
- г) сувенирную продукцию.

11. Где учитывается проданное рекламодателям время для распространения рекламы на телевидении:

- а) в нарядах;
- б) в счетах-фактурах;
- в) в эфирных справках;
- г) в агентских договорах.

12. По какой бухгалтерской проводке производится начисление заработной платы персоналу рекламной компании, непосредственно занимающемуся производством различных видов рекламы:

- а) Дт 20.01 Кт70;

- б) Дт 23 Кт70;
- в) Дт 26 Кт 70;
- г) Дт 20.02 Кт 70.

13. Какая из приведенных статей расходов относится в состав прямых в рекламной компании:

- а) материальные расходы;
- б) материалы на создание рекламы;
- в) оплата труда;
- г) бонус клиенту.

14. Какая из приведенных статей расходов рекламной компании относится в состав косвенных расходов:

- а) содержание телекоммуникационных каналов связи;
- б) канцелярские расходы;
- в) командировочные расходы;
- г) бонус клиенту.

15. Как учитывается в бухгалтерском учете время, приобретенное рекламной компанией у телеканала для распространения рекламы рекламодателей:

- а) на счете 10 «Материалы»;
- б) никак не учитывается;
- в) учитывается в оперативном учете для нужд рекламной компании;
- г) на счете 41 «Товары».

4 Развитие теории и методики бухгалтерского управленческого учета (на примере телекоммуникационной деятельности)

4.1 Особенности телекоммуникационной деятельности и их влияние на специфику организации управленческого учета

Развитие деятельности предприятий инфокоммуникационной индустрии, обусловленное процессами конвергенции телекоммуникационных и информационных технологий, требует структурирования их деятельности, приобретающее особую актуальность в условиях многообразия действующих современных нормативно - правовых документов, регулирующих развитие данной сферы экономики в России.

Трансформация традиционных услуг связи в новые свойства инфокоммуникационных услуг приводит к изменению бизнес-процессов в телекоммуникационных компаниях, оказывающих, в свою очередь, существенное влияние на ведение управленческого учета в компаниях.

Инфокоммуникационная деятельность основана на применении телекоммуникационных и информационных технологий, развитие которых осуществлялось ранее отдельно и независимо друг от друга. Телекоммуникационные технологии включают методы и способы передачи информации (данные, голос, видео) на расстояние по линиям связи различных видов, а информационные технологии - методы и способы накопления, обработки, хранения и обеспечения целостности информации [21, с. 6].

Телекоммуникационная инфраструктура представлена сетями и линиями связи, оборудованием сетей (системы передачи и коммутации), терминалами и оконечными устройствами.

Информационную инфраструктуру составляет совокупность баз данных, средств обработки информации, взаимодействующих сетей связи и терминалов пользователя.

Развитие телекоммуникационной и информационной деятельности до сих пор рассматривается отдельно в российских статистических сборниках, хотя переход от индустриального общества к информационному обществу, интеграция телекоммуникационных и информационных технологий и систем привели к значительному расширению указанных видов деятельности. По мнению многих современных экономистов России и ближнего зарубежья совокупность этих видов деятельности представляет новый вид комплексной отрасли или инфокоммуникационную сферу экономики. В частности, это констатируется такими авторами, как П.П. Воробиенко, Л.А. Никитюк [21], К.А. Забродской [42], Р.С. Ибрагимова, В.А. Вайпана, С.Р. Гладких [44], Т.А. Кузовковой [64,65], Л.Д. Реймана [130].

Анализ публикаций современных отечественных ученых и содержания общероссийского классификатора видов экономической деятельности (ОКВЭД) [156, с. 22-23] позволил структурировать содержание инфокоммуникационной деятельности по трем основным направлениям, которое представлено в схематичной форме на рисунке 18.

Первое направление включает деятельность в области связи, которую можно подразделить на почтовую, курьерскую и телекоммуникационную деятельность, что соответствует общей логике ОКВЭД.

Почтовая и курьерская деятельность включают в себя деятельность по приему, обработке, перевозке, доставке (вручению) почтовых отправлений, в том числе и почтовых переводов денежных средств.

Телекоммуникационная деятельность представляет собой деятельность по приему, передаче и доставке информации.

Второе направление охватывает деятельность в области информационных технологий, которая связана с разработкой программного обеспечения и сервисов на его основе, предоставлением услуг по проектированию, внедрению, тестированию информационных систем и разработке программно-аппаратных комплексов.



Рисунок 18 - Структура различных видов деятельности предприятий инфокоммуникационной индустрии России

Третье направление - это деятельность в области массовых коммуникаций, включающая издательскую и полиграфическую деятельность, а также деятельность в области радиовещания и телевидения.

Среди выделенных направлений деятельности наиболее динамично развивается телекоммуникационная деятельность, имеющая, кроме того, также социальную значимость для регионов и страны в целом, поэтому нами детально рассмотрена внутренняя структура этой деятельности, которая представлена в схематичной форме на рисунке 19.

Телекоммуникационная деятельность сгруппирована по четырем направлениям: предоставление услуг телефонной связи; предоставление услуг документальной связи; передача (трансляция) и распределение программ телевидения и звукового радиовещания; предоставление прочих услуг связи.

Деятельность в области телефонной связи включает международную, междугороднюю, внутризонавую и местную (городскую, сельскую) связь,

предоставление подвижной радиосвязи, в том числе сотовой, транкинговой, спутниковой связи, персонального радиовызова, а также космической связи.



Рисунок 19 - Структура деятельности телекоммуникационных компаний

К деятельности в области документальной электросвязи отнесены: деятельность в области телеграфной связи и телематических служб, а также факсимильные службы, службы обработки сообщений и электронной почты, службы телеконференций, информационной службы, включая справочные службы и службы доступа к информационным ресурсам, службы голосовой связи, службы передачи речевой информации с использованием пакетной коммуникации;

деятельность в области передачи данных и обмену информацией между персональными компьютерами, предоставление доступа к глобальным компьютерным сетям и места для размещения информации в них.

Деятельность в области передачи (трансляции) и распределения программ телевидения и звукового радиовещания связана с передачей и распределением программ телевидения и радиовещания через системы электросвязи (кабельные, радиорелейные, спутниковые линии связи и др.).

Прочая деятельность в области телекоммуникаций включает: техническое обслуживание сетей электросвязи; сдачу в аренду каналов связи; контроль за системами и средствами связи, а также радиоэлектронными средствами, высокочастотными устройствами различных пользователей и производственно - технологическими сетями связи; регулирование использования радиочастот центрального и децентрализованного назначения и радиоэлектронных средств (высокочастотных устройств) гражданского применения.

Нормативно - правовое регулирование инфокоммуникационной деятельности обеспечивается документами разных уровней регулирования.

К документам самого высокого уровня регулирования можно отнести Конституцию РФ, а также федеральные законы и кодексы законов.

В соответствии с Конституцией РФ регулирование инфокоммуникационных услуг на территории Российской Федерации отнесено к компетенции федеральных органов [57, ст.7].

Система федерального законодательства в сфере телекоммуникаций и информации включает в себя нормативно-правовые акты общего и специального характера.

К числу актов общего характера можно отнести: Конституцию РФ, Гражданский кодекс, Налоговый кодекс, Трудовой кодекс, Кодекс РФ об административных правонарушениях, федеральные законы «О естественных монополиях», «Об акционерных обществах», «О персональных данных», «Об электронной цифровой подписи», законы РФ «О конкуренции и ограничении

монополистической деятельности на товарных рынках», «О защите прав потребителей» и другие.

В состав актов специального характера, которые непосредственно связаны с регулированием рынка инфокоммуникационных услуг, входят следующие законы:

Федеральный закон № 126-ФЗ «О связи» от 7 июля 2003 года, который рассматривает:

- правовые основы функционирования средств и линий связи; виды сетей связи и их предназначение;
- присоединение сетей электросвязи и их взаимодействие; государственное регулирование в области связи;
- лицензирование деятельности по оказанию услуг связи и порядок оказания различных услуг связи;
- универсальное обслуживание и защиту прав пользователей услугами связи; управление сетями связи в чрезвычайных ситуациях; международное сотрудничество в области связи [102].

Федеральный закон № 149-ФЗ от 27 июля 2006 года «Об информации, информационных технологиях и защите информации», который регулирует отношения, возникающие при осуществлении права на поиск, получение, передачу, производство и распространение информации, применении информационных технологий и обеспечении защиты информации [107].

Закон РФ от 27 декабря 1991 года № 2124-1 «О средствах массовой информации», регулирующий отношения в сфере поиска, получения, производства и распространения массовой информации [103].

Федеральный закон от 17 июля 1999 года № 176-ФЗ «О почтовой связи», устанавливающий правовые, организационные, экономические, финансовые основы деятельности в области почтовой связи в РФ и порядок ее регулирования, включая правоотношения между операторами почтовой связи и пользователями услуг почтовой связи [113].

Кроме того, на территории Российской Федерации действует ряд нормативных актов, которые рассматривают различные аспекты лицензирования, сертификации,

конкуренции, присоединения сетей, национальной безопасности в области телекоммуникаций. К ним относятся, в частности, правила по оказанию различных услуг связи (услуг местной, внутризонавой, междугородной и международной связи; телеграфной связи; телематических услуг; услуг по передаче данных; услуг связи проводного вещания; услуг подвижной связи; услуг для целей телевизионного и радиовещания; универсальных услуг связи), а также такие документы, как: «Правила присоединения сетей электросвязи и их взаимодействия», «Регулирование цен на услуги присоединения и по пропуску трафика», «Услуги связи, вносимые в лицензии и лицензионные условия», «Сертификация средств связи» и многие другие.

Международное сотрудничество РФ в области связи осуществляется на основе соблюдения общепризнанных принципов и норм международного права, а также международных договоров.

В ФЗ «О связи» подчеркивается, в частности, что если международным договором установлены иные правила, чем те, которые предусмотрены настоящим федеральным законом, применяются правила международного договора [102, ст. 4, п. 3].

Международной организацией, определяющей рекомендации в области телекоммуникаций и радио, а также регулирующей вопросы международного использования радиочастот, является Международный союз электросвязи (International Telecommunication Union, ITU). Его рекомендации не являются обязательными, но широко поддерживаются, так как облегчают взаимодействие между сетями связи и позволяют телекоммуникационным компаниям предоставлять услуги по всему миру.

Наряду с указанными нормативно-правовыми документами при ведении бухгалтерского учета любого вида экономической деятельности, в том числе и инфокоммуникационной деятельности, необходимо руководствоваться Федеральным законом от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», который устанавливает единые правовые нормы и методологические основы организации и ведения бухгалтерского учета в России [95].

К документам второго уровня регулирования бухгалтерского учета на предприятиях различной отраслевой направленности, включая и телекоммуникационные компании, относятся федеральные стандарты или Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ).

Реализацию государственной политики в сфере связи, информационных технологий и массовых коммуникаций осуществляет Министерство связи и массовых коммуникаций (Минкомсвязь России) как федеральный орган исполнительной власти в Российской Федерации.

Документы данного ведомства характеризуют третий уровень регулирования. В частности, данным ведомством разработаны методические рекомендации по ведению ведущими операторами связи раздельного учета доходов и расходов, где рассматривается последовательность ведения учета в разрезе видов деятельности, частей сети и услуг связи, а также образцы форм для ведения такого учета [109, п.1].

Следующий уровень регулирования включает различные корпоративные документы. Так, например, в ОАО «Ростелеком» в целях обеспечения прозрачных и понятных для акционеров механизмов управления компанией и соблюдения высоких этических норм при ведении бизнеса действуют Кодекс корпоративного управления и Этический кодекс. Данные документы закрепляют признанные во всем мире высокие стандарты корпоративных практик, а также регулируют такие вопросы, как: конфликт интересов; запрет на использование служебного положения и инсайдерской информации; порядок подготовки и раскрытия информации о результатах деятельности. Кроме того, в компании действует ряд корпоративных положений: об операциях с ценными бумагами; об информационной политике; о дивидендной политике; о политике управления рисками; положение о комитете по стратегии совета директоров и другие [30].

К документам последнего уровня относятся локальные документы, разрабатываемые самостоятельно в телекоммуникационных компаниях. К основным документам данного уровня можно отнести: положение по учетной политике для цели бухгалтерского учета (финансового, управленческого, налогового), организационно-производственную структуру организации, регламенты бизнес-

процессов, график документооборота, рабочий план счетов, формы внутренней отчетности и другие документы экономического субъекта.

Анализ публикаций отечественных экономистов, освещающих проблемы инфокоммуникационной деятельности, позволил выделить основные тенденции ее развития в современной России:

- более высокие темпы развития данного вида экономической деятельности по сравнению с другими сферами экономики;

- повышение спроса на увеличение объемов передаваемой информации, скорости и качества ее переработки;

- постоянное техническое совершенствование и замена специального оборудования и устройств, внедрение новых технологий;

- интеграция телекоммуникационных и информационных технологий и сетей в процессе оказания услуг связи;

- расширение участников рынка услуг связи и посредников - контент - провайдеров, сервис - провайдеров и системных интеграторов;

- переход от оказания единичных услуг к сервисному обслуживанию и предоставлению пакета услуг связи;

- развитие процессов слияния и поглощения телекоммуникационных компаний;

- наличие конкуренции, связанной с быстрой изменчивостью, и многообразием услуг связи, появлением новых их видов и изменением предпочтений потребителей услуг.

Дальнейшее развитие указанных тенденций предъявляет повышенные требования к формированию достоверной, полной и релевантной информации о результатах деятельности телекоммуникационных компаний, отражаемой в системе бухгалтерского управленческого учета.

Осуществление телекоммуникационной деятельности существенно отличается от деятельности сферы материального производства, что подчеркивается отдельными авторами.

Поэтому нами систематизированы основные особенности данного вида экономического вида деятельности (рисунок 20).

Первая особенность определяется спецификой создаваемого продукта, не имеющего вещественной формы и предопределяющего соответствующую структуру себестоимости услуг связи, где отсутствуют затраты на сырье и материалы, использование которых имеет вспомогательный характер. Материалы и запасные части используются в основном для поддержания в нормальном техническом состоянии оборудования и средств связи, а также на ремонтных и эксплуатационных работах.

В условиях применения новейших технологий предоставление телекоммуникационных услуг осуществляется в виртуальной среде при минимальной потребности в ресурсах.

Вторая особенность обусловлена неотделимостью во времени процесса потребления услуг связи от процесса их производства, а также непрерывностью предоставления услуг связи.

Это предъявляет высокие требования к автоматизации и качеству услуг (точности, срочности, надёжности, неизменности), а также к функционированию средств связи. Данная особенность характерна для телефонной связи, но не распространяется на такие услуги, как интерактивные игры, создание домашних страниц, интернет-шоппинг, универсальную почту, электронную литературу.

Третья особенность связана с процессами конвергенции телекоммуникаций и информационных технологий, которые привели к разделению единого процесса производства и потребления услуг связи на две сферы деятельности - производство и сервис.

При этом производственная деятельность обеспечивает процессы обработки, накопления, распределения, коммутации и передачи информации, а сервисная деятельность предназначена для обслуживания клиентов, приема и доставки услуг пользователям. Выделение двух сфер деятельности способствует переходу от двухстороннего характера передачи информации к многозвенному, когда

появляются новые участники отношений - провайдеры и системные интеграторы, формирующие сервисную среду.



Рисунок 20 - Особенности деятельности телекоммуникационных компаний в рыночной экономике России

Четвертая особенность (массовый характер потребления услуг связи) требует наличия разветвленной и надежной сети связи. Поэтому телекоммуникационные компании и их структурные подразделения функционируют практически во всех городах и крупных населенных пунктах, размещение которых увязывается с административно-территориальным делением страны.

Пятая особенность связана с возможностью взаимодействия в процессе предоставления услуг связи нескольких телекоммуникационных компаний. При этом содержание передаваемой информации не должно подвергаться искажению, что обуславливает необходимость единых требований к технологии ее передачи и к правилам технической эксплуатации средств связи, в качестве которых могут быть выделены:

- мультисервисность - независимость технологий предоставления услуг от транспортных технологий;

- широкополосность - возможность гибкого и динамического изменения скорости передачи информации в широком диапазоне в зависимости от текущих потребностей пользователя;

- мультимедийность - способность сети передавать многокомпонентную информацию (речь, видео-, аудиозаписи) с необходимой синхронизацией этих компонент в реальном времени и использованием сложных конфигураций соединений;

- интеллектуальность - возможность управления услугой, вызовом и соединением со стороны пользователя или поставщика услуг;

- инвариантность доступа - возможность организации доступа к услугам независимо от используемой технологии;

- многооператорность - возможность участия нескольких операторов в процессе предоставления услуги и разделение их ответственности в соответствии с их областью деятельности [44, с. 9].

Указанная особенность приводит к необходимости лицензирования деятельности и сертификации средств связи на территории России. Лицензирующим

органом РФ является Федеральная служба по надзору в сфере связи, информационных технологий и массовых коммуникаций (Роскомнадзор).

Шестая особенность обусловлена наличием в России не только крупных традиционных, но и альтернативных операторов связи, конкурирующих друг с другом за привлечение потребителей услуг связи.

Седьмая и восьмая особенности связаны с коротким жизненным циклом услуг связи, обусловленным динамичными темпами развития технологии передачи данных, а также появлением новых видов предоставляемых услуг, что требует наличия высокотехнологической базы, своевременного обновления производства в соответствии с научно-техническим прогрессом.

Девятая особенность характеризуется переходом от оказания единичных услуг к сервисному обслуживанию пакета услуг на основе универсальной платформы их формирования.

Последняя особенность обусловлена не только коммерческим характером телекоммуникационной деятельности, но и ее социальной значимостью, что требует регулирования этой деятельности на уровне государства [156, с. 26-27].

Выделенные особенности телекоммуникационной деятельности являются объективной основой специфики ведения бухгалтерского управленческого учета, которые систематизированы нами и представлены в таблице 31.

В частности, отсутствие материальных затрат в структуре себестоимости, а также совпадение во времени процесса производства и потребления услуг связи определяет отсутствие незавершенного производства в телекоммуникационных компаниях.

Высокая трудоемкость и фондоемкость услуг связи обуславливают преобладание в структуре себестоимости расходов на заработную плату и амортизацию основных средств.

Предъявление высоких требований к качеству услуг требуют соответствующего учета на обеспечение качества этих услуг.

Таблица 31 - Влияние особенностей деятельности на специфику организации управленческого учета в телекоммуникационных компаниях

Особенности телекоммуникационной деятельности	Влияние на процесс формирования информации бухгалтерского управленческого учета
1. Незначительная доля материальных затрат в структуре себестоимости услуг связи	1. Отсутствие незавершенного производства. 2. Преобладание в структуре себестоимости расходов на заработную плату и амортизацию.
2. Высокие требования к качеству услуг связи	1. Необходимость отражения затрат на качество услуг связи и обслуживание абонентов. 2. Преобладание в себестоимости услуг косвенных расходов.
3. Высокие требования к функционированию средств связи	1. Целесообразность сбора информации о нагрузке на оборудование связи (по часам, дням, месяцам и сезонам года). 2. Учет простоев в часы спада нагрузки. 3. Учет резервного оборудования связи.
4. Высокая степень автоматизации работ	Организация расчетов в биллинговой системе.
5. Наличие посредников при предоставлении услуг связи – контент-провайдеров и системных интеграторов	Необходимость выделения бизнес-процессов по передаче информации с учетом затрат и результатов всех компаний, участвующих в процессе предоставления услуг связи.
6. Наличие сетевой структуры	1. Ведение системы взаиморасчетов между хозяйствующими субъектами за сетевые ресурсы с отражением расходов на оплату услуг присоединения и услуг по пропуску трафика. 2. Перераспределение доходов между несколькими операторами, участвующими в одном производственном процессе.
7. Необходимость лицензирования деятельности и сертификации средств связи	Отражение расходов на лицензирование видов деятельности, сертификацию средств связи.
8. Присутствие жесткой конкуренции на рынке услуг связи	1. Осуществление расходов на инновации и капитальные вложения. 2. Необходимость ведения управленческого учета по бизнес-процессам.
9. Необходимость наличия высокотехнологической базы, своевременного обновления производства в соответствии с научно-техническим прогрессом	Корректное определение ожидаемого срока полезного использования оборудования и средств связи.
10. Переход к использованию единой платформы оказания услуг связи и информационных услуг	1. Учет пакета комплексных услуг связи. 2. Корректное распределение затрат по отдельным видам услуг связи.
11. Регулирование деятельности предприятий связи на федеральном и региональном уровнях	1. Соблюдение законодательства в области связи. 2. Ведение раздельного учета доходов и расходов отдельными группами российских операторов связи

Качество оказываемых телекоммуникационных услуг зависит от качества: применяемых средств связи (типа используемого оборудования), организации сетей связи (схемы построения сетей связи и системы коммутации), технологических процессов (использования сетей и средств связи), труда (квалификации персонала), эксплуатации средств связи и управления [144, с. 210].

Качественные критерии услуг связи можно условно подразделить на две группы: функциональные и потребительские. В составе функциональных свойств услуг можно выделить: доступность, достоверность, бесперебойность, своевременность, конфиденциальность, в составе потребительских - культуру обслуживания потребителя, время обслуживания потребителя, режим работы компании и другие [144, с. 218].

Указанные особенности влияют на преобладание в целом доли косвенных затрат в себестоимости услуг телекоммуникационных компаний.

Неотделимость процесса производства и потребления услуг связи является объективной основой неравномерности нагрузки работы оборудования (в течение суток, дней недели, месяца, года), что обусловлено ритмом деловой и личной жизни людей.

Поэтому для повышения качества обслуживания потребителей в периоды максимальной нагрузки компании вынуждены создавать дополнительные производственные мощности и рабочие места, которые могут использоваться частично или простаивать при спаде нагрузки.

Высокие требования к функционированию средств связи вызывают необходимость сбора информации о нагрузке на оборудование связи (по часам, дням, месяцам и сезонам года), учета простоев в часы спада нагрузки, учета резервного оборудования связи.

Высокая степень автоматизации работ требует организации расчетов в специализированных системах. Биллинговые системы в телекоммуникационных компаниях - это современные виды оборудования, представляющие собой автоматизированные системы расчетов для учета и тарификации предоставляемых

услуг связи, позволяющие получить практически любую информацию о соединениях абонентов.

Появление новых участников рынка при предоставлении услуг связи, в частности сервисной сферы обслуживания, приводит к необходимости выделения и обоснования новых бизнес-процессов по передаче информации с учетом затрат и результатов всех служб компании.

Необходимость перераспределения доходов вызвана, прежде всего, наличием сетевых услуг, в предоставлении которых участвуют несколько телекоммуникационных компаний. Механизм перераспределения доходов от реализации услуг связи между организациями, непосредственно участвующими в предоставлении конкретных услуг, зависит от условий заключенных договоров между операторами связи.

Единые требования к технологии передачи информации определяют отражение расходов на лицензирование, а также сертификацию средств и оборудования связи.

Одной из современных тенденций функционирования и развития сферы связи является, как подчеркивалось выше, усиливающаяся конкуренция на рынке телекоммуникационных услуг. С целью повышения качества и увеличения видов предоставляемых телекоммуникационных услуг, а также сокращения операционных затрат, телекоммуникационным компаниям необходимо производить инвестиции в развитие бизнеса.

Одним из путей, способствующих укреплению финансового положения компании на рынке связи в этих условиях, является ведение учета по бизнес-процессам, организация которого будет подробно рассматриваться во второй главе диссертационного исследования.

Необходимость наличия высокотехнологической базы, своевременного обновления производства в соответствии с научно-техническим прогрессом вызывает требование корректного определения ожидаемого срока полезного использования оборудования и средств связи.

Переход к использованию единой платформы оказания услуг связи и информационных услуг приводит к необходимости учета не только отдельных услуг связи, но и их пакетов. Новые сети, в частности IP сети, могут использоваться для передачи информационных потоков различной природы: голосового трафика, данных, цифрового видео, что позволяет сократить издержки телекоммуникационной компании на их передачу. Поэтому возникает потребность в учете сложных услуг, например FMC (Fixed Mobile Convergence), в которой используются ресурсы мобильной и фиксированной сетей, а также комплексных пакетов услуг (например, услуга TriplePlay - комплексная услуга получения пользователем доступа к интернету, кабельному телевидению и телефонии).

Внедрение пакетных технологий в телекоммуникационных компаниях невозможно без корректного распределения затрат по отдельным видам услуг связи, что является одной из задач управленческого учета [156, с. 28-29].

Одной из особенностей функционирования операторов телекоммуникаций является государственное регулирование в части учета доходов и расходов по услугам, тарифы на которые установлены на законодательном уровне. В настоящее время Федеральная служба по тарифам (ФСТ) раз в год устанавливает предельные уровни тарифов на услуги местной, внутризоновой и междугородной связи для операторов, включенных в реестр естественных монополий [99].

Всех операторов связи в России можно условно разделить на две категории: первым, согласно рекомендациям по данному виду экономической деятельности, необходимо вести отдельный учет доходов и расходов по осуществляемым видам деятельности, вторым, вести данный учет необязательно. К первой категории относятся операторы связи, занимающие существенное положение в сети связи, компании, являющиеся субъектами естественных монополий в области связи, и операторы, занимающиеся оказанием универсальных услуг. Вторую категорию операторов составляют все другие операторы связи, которые могут не вести отдельный учет доходов и расходов, а руководствоваться федеральными нормативными актами в области бухгалтерского учета.

Поэтому необходимо исследование сущности и порядка ведения операторами связи раздельного учета доходов и расходов по осуществляемым видам деятельности, результаты которого изложены в следующем параграфе учебного пособия.

4.2 Раздельный учет доходов и расходов по видам услуг связи в телекоммуникационных компаниях

На сегодняшний день ряд крупных российских телекоммуникационных компаний используют систему раздельного учета затрат и выручки по производственным процессам, основанную на последовательности действий или совокупности функций и заданий, не ограниченных во времени и имеющих распознаваемый результат [102, ст. 20, п.2]. Данная система представляет собой интегрированную систему учета, объединяющую счета управленческого и финансового учета.

Основные положения этой системы учета изложены в Порядке ведения операторами связи раздельного учета доходов и расходов по осуществляемым видам деятельности, оказываемым услугам связи и используемым для оказания этих услуг частям сети электросвязи [110].

Сама последовательность ведения раздельного учета приводится в другом документе Мининформсвязи России (13.05.2008 г. Мининформсвязи России преобразовано в Министерство связи и массовых коммуникаций РФ - Минкомсвязь России), а именно в Методических рекомендациях по ведению операторами связи раздельного учета доходов и расходов [109]. Так, в целях раздельного учета доходов и расходов данный документ рекомендует подразделять все производственные процессы телекоммуникационной компании на три группы:

1) основные производственные процессы - процессы, связанные с оказанием услуг связи, в том числе:

- процессы по оказанию услуг связи, включая услуги присоединения и услуг по пропуску трафика;

- процессы, связанные с эксплуатацией средств и линий связи;

2) вспомогательные производственные процессы - процессы, необходимые для осуществления основных и совместных производственных процессов и связанные опосредованно с оказанием услуг связи;

3) совместные производственные процессы - процессы, связанные с осуществлением основных производственных процессов.

Раздельный учет доходов по видам деятельности и услугам связи и используемым для оказания этих услуг частям сети электросвязи осуществляется операторами непосредственно в процессе начисления доходов, что в большинстве случаев трудностей не вызывает.

В целях раздельного учета доходов рекомендуется вести бухгалтерский учет по основным видам деятельности в разрезе услуг связи и неосновным видам деятельности.

Учет доходов по обычным видам деятельности рекомендуется осуществлять в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 06.05.1999 № 32н [34].

Раздельный учет доходов операторов связи организуется в автоматизированной системе расчетов - биллинговой системе. Данная система вычисляет стоимость услуг связи для каждого клиента и хранит информацию обо всех тарифах и прочих стоимостных характеристиках, которые используются телекоммуникационными операторами для выставления счетов абонентам и взаиморасчетов с другими поставщиками услуг.

Биллинговая система не только учитывает доходы от оказываемых оператором связи услуг, но и обеспечивает связь этих услуг со счетами аналитического бухгалтерского учета. Кроме того, именно в биллинговой системе ведутся такие регистры бухгалтерского учета, как книга продаж и книга покупок. В этом случае обеспечивается простое и корректное взаимодействие между

автоматизированной системой расчетов и бухгалтерией предприятия оператора связи [116, с. 53-58].

Таким образом, на основании сгенерированных в биллинговой системе отчетов о начислениях по услугам связи бухгалтерская служба оператора формирует в бухгалтерской программе итоговые проводки по начислению доходов на счете 90 «Продажи». Доходы от продажи услуг связи признаются в учете в момент выставления счетов абонентам в биллинговой системе. Выручка от продажи услуг связи определяется на основании данных автоматизированной системы расчетов об объеме и видах оказываемых услуг за отчетный период и утвержденных тарифов на услуги связи.

Более сложным является организация рекомендуемого метода учета затрат по производственным процессам.

Раздельный учет расходов оператора связи рекомендуется вести по расходам по обычным видам деятельности за отчетный период, определяемым в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 06.05.99 № 33н [129].

Учетные процедуры, осуществляемые согласно рекомендуемому порядку учета операторами связи, сгруппированы нами с выделением восьми этапов учетного процесса, которые представлены на рисунке 21.

На первом этапе производится деление расходов по обычным видам деятельности на следующие три группы: расходы по основным видам деятельности; расходы по неосновным видам деятельности, распределяемые на услуги связи; расходы по неосновным видам деятельности, не распределяемые на услуги связи.

Основным содержанием *второго этапа* является распределение указанных групп расходов на расходы по основным, вспомогательным и совместным производственным процессам по статьям затрат.

Раздельный учет расходов рекомендуется вести по следующим статьям затрат:

- затраты на персонал;
- амортизация;

- материальные затраты;
- расходы по оплате услуг присоединения; - расходы по оплате услуг по пропуску трафика;
- расходы по оплате товаров, работ и услуг сторонних организаций;
- расходы на налоги, сборы и неналоговые платежи, включаемые в состав расходов по обычным видам деятельности;
- прочие затраты [109, п. 13].

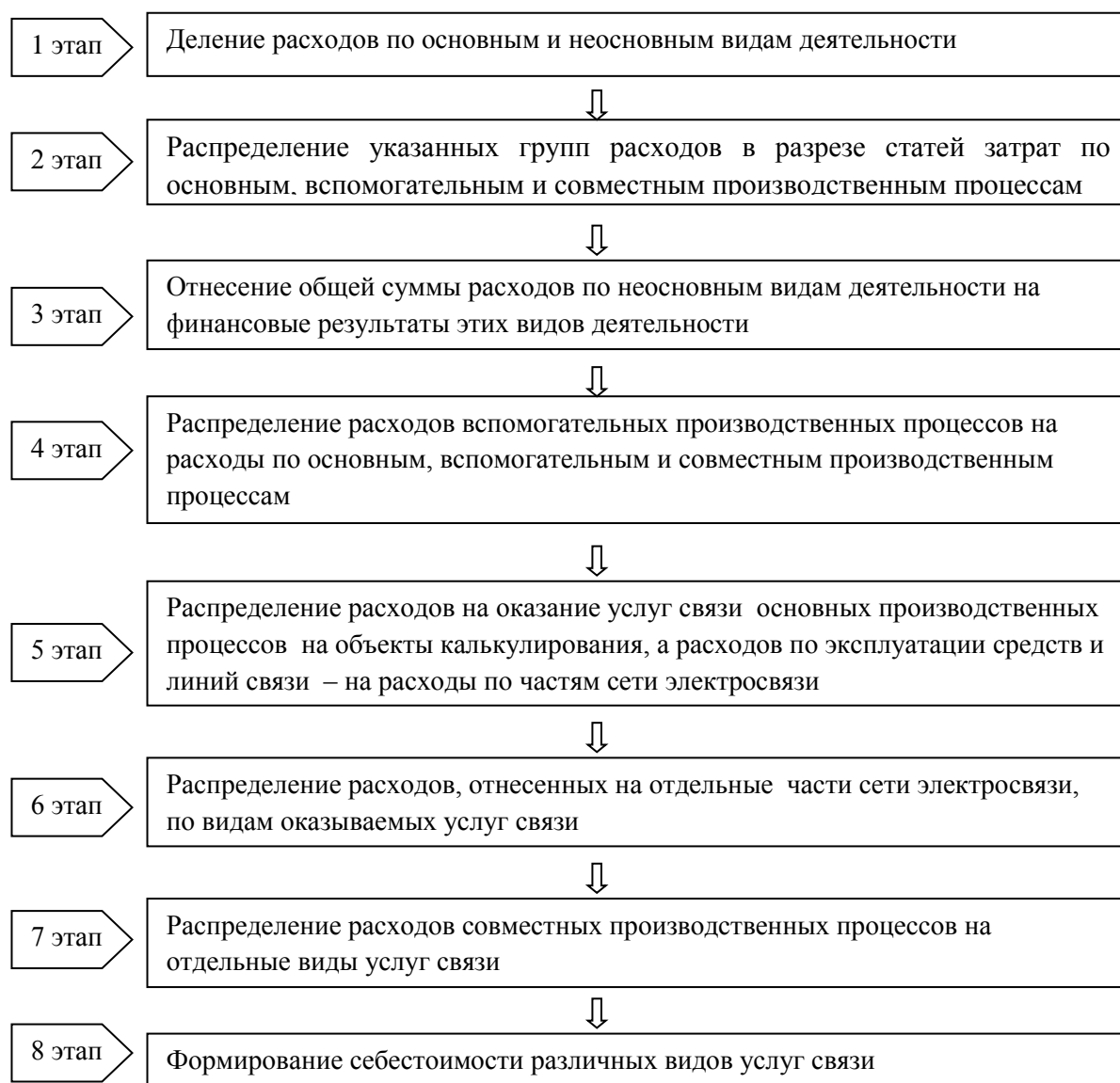


Рисунок 21 - Систематизация порядка раздельного учета расходов операторами связи в соответствии с отраслевыми методическими рекомендациями

На третьем этапе учетного процесса расходы по неосновным видам деятельности, не распределяемые на услуги связи, относятся общей суммой на финансовые результаты по неосновным видам деятельности.

На четвертом этапе расходы вспомогательных производственных процессов распределяются на расходы по основным, вспомогательным и совместным производственным процессам. Расходы по вспомогательному производственному процессу, подлежащему распределению на последнем этапе, полностью распределяются на расходы по основным и совместным производственным процессам.

Пятый этап учетного процесса связан с распределением расходов по основным производственным процессам, связанным с оказанием услуг связи, на услуги связи, а также с распределением расходов по основным производственным процессам, связанным с эксплуатацией средств и линий связи на расходы по частям сети электросвязи.

Расходы по основным производственным процессам, связанным с эксплуатацией средств и линий связи, не могут быть напрямую отнесены на конкретные виды услуг связи, поэтому они подлежат распределению по частям сети электросвязи.

На шестом этапе расходы, распределенные по частям сети электросвязи, распределяются на конкретные услуги связи в зависимости от интенсивности и продолжительности использования каждого элемента условной цифровой сети.

Седьмой этап связан с распределением расходов совместных производственных процессов по отдельным видам услуг связи. При этом, расходы совместных производственных процессов, осуществляемые на уровне филиала или структурного подразделения рекомендуется распределять на основные производственные процессы.

После распределения всех расходов *на последнем этапе* формируется полная себестоимость различных видов услуг связи.

Отнесение затрат на производственные процессы и распределение затрат по услугам связи производится в соответствии с различными базами распределения.

Рекомендуемые базы распределения оператора связи представлены в Приложение № 5 Методических рекомендаций по раздельному учету [109].

Базы распределения определяются на основе количественных (натуральных) показателей производственного процесса, которые должны быть измеримы и взаимосвязаны с размером затрат, относимых на соответствующий производственный процесс. Значение показателя должно подтверждаться данными статистического, оперативно-технического или бухгалтерского учета и соответствующими документами.

Для отражения расходов по производственным процессам рекомендуется формировать специальные счета 30 - 39 в соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 31 октября 2000 г. № 94н [119].

Счет 30 «Основные производственные процессы» предназначен для обобщения информации о затратах, относящихся к основным производственным процессам. На данном счете отражаются затраты на содержание и эксплуатацию оборудования, производственных сооружений, затраты на ремонт и амортизацию основных средств; затраты на страхование указанного имущества; арендная плата за основные средства; оплата труда работников, занятых в производстве; оплата услуг сторонних организаций, связанных с выполнением основных производственных процессов; другие затраты.

К счету 30 «Основные производственные процессы» могут открываться следующие субсчета первого порядка:

- 30.01 «Основные производственные процессы, связанные с эксплуатацией средств связи и линий связи»;
- 30.02 «Основные производственные процессы, связанные с оказанием услуг связи».

К субсчету 30.01 «Основные производственные процессы, связанные с эксплуатацией средств связи и линий связи», могут открываться субсчета второго порядка. Эти субсчета необходимы для отражения расходов, связанных с

эксплуатацией, контролем состояния, техническим обслуживанием и ремонтом станций, линий или отдельных видов предоставляемых услуг связи.

На счете 30.02 «Основные производственные процессы, связанные с оказанием услуг связи» отражаются затраты, связанные с проведением маркетинга, преддоговорной деятельности, заключением договоров, выставлением счетов абонентам и другие. К субсчету 30.02 ведутся субсчета второго порядка по статьям затрат.

Полный перечень основных производственных процессов, связанных с эксплуатацией оборудования и оказанию услуг связи представлен в Приложении № 2 Методических рекомендаций по раздельному учету [109].

Счет 31 «Вспомогательные производственные процессы» предназначен для обобщения информации о затратах, относящихся к вспомогательным производственным процессам организации: эксплуатация зданий, сооружений, оргтехники и других внеоборотных активов и обеспечение работы персонала. На счете 31 отражаются затраты на содержание и эксплуатацию зданий; затраты на ремонт и амортизацию основных средств и другого имущества, не являющегося производственным; затраты на страхование и арендная плата за указанное имущество; оплата труда работников, занятых в вспомогательных производственных процессах; оплата услуг сторонних организаций, а также другие затраты.

Счет 32 «Совместные производственные процессы» предназначен для обобщения информации о затратах, относящихся к совместным производственным процессам. Согласно рекомендациям к совместным процессам относятся: управление организацией, учет, отчетность, аудит, маркетинг, снабжение и обеспечение защиты информационных ресурсов, проведение метрологических проверок и метрологическое обеспечение.

На счете 32 отражаются затраты на материалы, оплату труда, оплату услуг сторонних организаций, связанных с выполнением совместных производственных процессов, а также другие аналогичные затраты.

К счетам управленческого учета относится также счет 33 «Расходы, связанные с частями сети электросвязи», к которому открываются субсчета первого порядка в разрезе отдельных видов оборудования.

Перечень возможных неосновных видов деятельности для операторов связи, согласно Методическим рекомендациям по разделному учету включает: транспортные услуги; производство и реализация товаров; ремонтные работы и услуги; строительные работы и услуги; проектно-изыскательская деятельность; полиграфическая, издательская деятельность; информационные услуги и реклама; прочие неосновные виды деятельности. Информацию о расходах по неосновным видам деятельности рекомендуется отражать на счетах 23 «Вспомогательное производство», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 «Расходы на продажу» [109].

Расходы по неосновным видам деятельности могут распределяться на услуги связи (1 вариант) или учитываться без распределения общей суммой на себестоимость продаж по неосновным видам деятельности (2 вариант).

По причине многообразия объектов калькулирования (услуг связи) требуется вести расширенную аналитику счетов, при этом следует руководствоваться принципом существенности и экономической целесообразности детализации учета, а также полноты и непротиворечивости информации.

Основные корреспонденции счетов по учету доходов и расходов оператора связи согласно Методическим рекомендациям по разделному учету приведены в таблице 32.

Корреспонденции счетов по учету расходов по производственным процессам отражены на счетах в обобщенном виде, но механизм распределения затрат предполагает использование субсчетов, подсубсчетов, а также специальных баз распределения.

Таким образом, распределение расходов операторов связи, которым предписано законодательством вести отдельный учет, происходит поэтапно и является довольно сложным.

Таблица 32 - Корреспонденции счетов по разделному учету доходов и расходов по обычным видам деятельности согласно Методическим рекомендациям

№ п/п	Содержание операции	Дебет	Кредит
I Учет доходов по обычным видам деятельности			
1	Получена предоплата за услуги связи	50, 51	62.02
2	Отражены доходы от оказания услуг связи	62.01	90.01
3	Произведен зачет предоплаты и задолженности по услугам связи	62.02	62.01
4	Отражены поступления от неосновных видов деятельности	62.01	90.01
II Распределение расходов в разрезе элементов по производственным процессам			
1	Расходы по элементам включены в состав основных процессов, связанных с эксплуатацией средств и линий связи	30.01	02, 05, 10, 60, 68, 69, 70, 71,76
2	Расходы по элементам включены в состав основных процессов, связанных с оказанием услуг связи	30.02	02, 05, 10, 60, 68, 69, 70, 71,76
3	Расходы по элементам включены в состав затрат вспомогательных производственных процессов	31	02, 05, 10, 60, 69, 70, 71,76
4	Расходы по элементам включены в состав затрат совместных производственных процессов	32	02, 05, 10, 60, 68, 69, 70, 71,76
III Отражение расходов по неосновным видам деятельности			
1	Отражены расходы по неосновным видам деятельности	23, 29, 44	02, 05, 10, 60, 68, 69, 70, 71,76
3	Отражено распределение расходов по неосновным видам деятельности по производственным процессам (1 вариант)	30, 31, 32	23, 29, 44
2	Отражена себестоимость продаж по неосновным видам деятельности (2 вариант)	90.02	23, 29, 44
IV Распределение расходов между производственными процессами			
1	Отражено распределение расходов основных процессов, связанных с эксплуатацией средств и линий связи на части электросвязи	33	30.01
2	Отражено распределение расходов вспомогательных производственных процессов на затраты основных, вспомогательных и совместных производственных процессов	30, 31, 32	31
3	Отражено распределение расходов совместных производственных процессов, осуществляемые на уровне филиала или структурного подразделения на основные производственные процессы	30	32
V Распределение расходов на объекты калькулирования – услуги связи			
1	Распределены расходы производственных процессов по объектам калькулирования	20, 90.02	30, 32, 33
VI Определение финансового результата			
1	Отражен результат от оказания услуг связи	90.01	99
2	Отражена нераспределенная прибыль при реформации бухгалтерского баланса	99	84

Одним из наиболее сложных моментов организации такого учета является необходимость ведения учета затрат на 30-х счетах, которые не используются во многих компаниях.

Кроме того, возникает необходимость хранения большого числа количественных показателей, используемых в качестве баз распределения косвенных расходов.

Использование отдельного учета затрат дает возможность определения экономически обоснованных затрат с целью формирования тарифов на услуги связи. Согласно основному принципу государственного регулирования, тарифы на услуги связи должны полностью возмещать экономически обоснованные затраты и включать нормативную прибыль.

Методика расчета экономически обоснованных затрат и нормативной прибыли на услуги присоединения и услуги по пропуску трафика и на универсальные услуги связи утверждена приказом Министерства информационных технологий и связи РФ от 24.05.2006 № 66 [79].

В Методике определен перечень расходов, включаемых в состав экономически обоснованных затрат, связанных с оказанием регулируемых услуг связи, представлены этапы определения размера нормативной прибыли, а также приведены формы таблиц, заполняемых по результатам расчета.

Изучение законодательства в области связи, информационных технологий и массовых коммуникаций, а также научной литературы, посвященной методу отдельного учета доходов и расходов [7, с. 165-168], позволило выявить проблемы, которые обобщены в таблице 33, на основе их анализа предложены пути их решения.

Первая проблема касается несогласованности и бессистемности законодательства в области связи, информационных технологий и массовых коммуникаций. Действующее законодательство не учитывает особенности функционирования телекоммуникационных компаний и тем самым препятствует внедрению перспективных технологий и модернизации инфокоммуникационной индустрии в целом.

Таблица 33 - Проблемы раздельного учета доходов и расходов и пути их решения

Проблемы	Пути решения
<p>1. Отсутствие четкого структурирования отрасли инфокоммуникации, наличие различных законов, регулирующих те или иные виды этой деятельности, не учитывающих современные тенденции информатизации общества, недостаточное рассмотрение отраслевой специфики учета доходов и расходов в телекоммуникационных компаниях.</p>	<p>Принятие инфокоммуникационного кодекса, законодательно регулирующего данную отрасль в целом. Обоснование позиции автора к систематизации особенностей телекоммуникационной деятельности и выявление характера их влияния на специфику бухгалтерского управленческого учета в телекоммуникационных компаниях.</p>
<p>2. Направленность методических рекомендаций Минкомсвязи РФ на решение узкого класса задач:</p> <ul style="list-style-type: none"> - калькулирование себестоимости, обоснование тарифов на регулируемые услуги общедоступной электросвязи и цен на услуги присоединения и услуги по пропуску трафика; - обоснование суммы компенсационной надбавки на услуги местного и зонавого инициирования вызова; - обоснование размера возмещения операторами универсального обслуживания убытков, причиненных универсальными услугами связи. 	<p>Совершенствование методических подходов к формированию информации о доходах и расходах с учетом бизнес-процессов, подпроцессов и их функций, что позволит удовлетворить информационные потребности управленческого персонала для принятия эффективных управленческих решений.</p>
<p>3. Определение методическими рекомендациями Минкомсвязи РФ ведения раздельного учета доходов и расходов по видам деятельности лишь только для трех групп операторов связи: операторов, занимающих существенное положение в сети связи; операторов, являющихся субъектами естественных монополий в области связи; операторов универсального обслуживания.</p>	<p>Развитие действующей системы раздельного учета доходов и расходов для ведения управленческого учета по бизнес-процессам и возможность ее применения всеми телекоммуникационными компаниями независимо от видов оказываемых услуг связи, масштаба деятельности компании и других факторов.</p>
<p>4. Сложность и многоэтапность распределения расходов в соответствии с отраслевыми рекомендациями, применение многочисленных баз распределения, которые увеличивают трудоемкость учетного процесса и являются сложными для освоения практикующими бухгалтерами, что противоречит принципу рациональности учета.</p>	<p>Разработка методики распределения доходов и расходов в разрезе видов услуг, бизнес-процессов и центров ответственности, обоснование состава и классификации расходов операторов связи по бизнес-процессам, предложение системы бюджетов и формата отчетов об их исполнении.</p>

Также необходимо отметить недостаточное рассмотрение специфики отраслевого учета доходов и расходов в телекоммуникационных компаниях в действующей нормативно-правовой базе, представленной российскими правилами и стандартами.

По нашему мнению, решение данной проблемы возможно путем разработки и принятия инфокоммуникационного кодекса как высшей формы систематизации

законодательства. Кодекс должен объединить нормы права, регулирующие инфокоммуникационные отношения с учетом их специфики.

Важной задачей при этом является систематизация особенностей телекоммуникационной деятельности и выявление характера их влияния на специфику бухгалтерского управленческого учета.

Вторая проблема связана с направленностью отраслевого порядка на решение узкого класса задач, а именно:

- калькулирование себестоимости и обоснование тарифов на регулируемые услуги общедоступной электросвязи, цен на услуги присоединения и услуги по пропуску трафика;

- обоснование размера компенсационной надбавки на услуги местного, а также зонового инициирования вызова;

- обоснование размера возмещения операторами универсального обслуживания убытков, причиненных универсальными услугами связи.

Решение данной проблемы заключается в совершенствовании методических подходов к формированию информации о доходах и расходах с учетом бизнес-процессов, подпроцессов и их функций, что обеспечит наиболее полное удовлетворение информационных потребностей со стороны менеджеров высшего звена [169, с. 93-94].

Третья проблема заключается в определении методическими рекомендациями ведения раздельного учета доходов и расходов лишь для отдельных групп российских операторов связи.

К ним относятся операторы, занимающие существенное положение в сети связи, операторы, являющиеся субъектами естественных монополий в области связи, а также операторы универсального обслуживания.

Совершенствование действующей системы раздельного учета доходов и расходов должно идти в направлении развития действующей системы для ведения управленческого учета по бизнес-процессам и возможность ее применения всеми телекоммуникационными компаниями независимо от видов оказываемых услуг связи, масштаба деятельности компании и других факторов.

Четвертая проблема обусловлена сложностью и многоэтапностью распределения расходов согласно методическим рекомендациям, а также применением многочисленных баз распределения, которые увеличивают трудоемкость учетного процесса и являются сложными для освоения практикующими бухгалтерами, что противоречит принципу рациональности учета. Решение данной проблемы - разработка методики распределения доходов и расходов в разрезе видов услуг, бизнес-процессов и центров ответственности, а также обоснование авторского подхода к составу и классификации расходов операторов связи по бизнес-процессам, предложение системы бюджетов и формата отчетов об их исполнении.

Одной из важнейших задач телекоммуникационных компаний считается обеспечение прозрачности учета всех затрат и совершенствование управления ими в целях обоснования тарифов на услуги связи и достижения конкурентных преимуществ.

Что касается зарубежных стран, то Комиссией Европейских сообществ и международным Союзом электросвязи разрабатываются и внедряются ряд Директив и рекомендаций, целью которых выступает использование последовательных принципов и методов ведения учета затрат операторами связи на территории Европейского Союза, основными из которых являются:

- внедрение отдельного бухгалтерского учета операторами телекоммуникаций в разрезе учета затрат;
- соблюдение участниками телекоммуникационного рынка справедливых объективных и прозрачных критериев при распределении своих затрат;
- системы учета должны базироваться на принципе причинно-следственной связи - связи между деятельностью и затратами;
- четкая идентификация и распределение затрат на прямые и косвенные;
- учет только тех затрат, которые непосредственно необходимы для предоставления определенной услуги;
- распределение затрат следует выполнять в соответствии с методом учета затрат по бизнес-процессам (Activity Based Costing, ABC);

- все затраты, которые невозможно отнести к осуществлению определенной операции, необходимо четко идентифицировать на специальном счете, а затем распределять согласно принципам прозрачности и пропорциональности.

Таким образом, в целях более точного определения себестоимости услуг связи рекомендуется использовать метод учета затрат по бизнес-процессам, который позволяет установить причинную связь между услугами связи и расходами, понесенными при оказании таких услуг.

Вышеизложенные особенности обуславливают необходимость управленческого учета по бизнес-процессам, направленного на своевременное получение управленческой информации для принятий эффективных решений в условиях жесткой конкуренции телекоммуникационных компаний.

4.3 Сущность и структура бизнес-процессов как объектов управленческого учета в телекоммуникационных компаниях

Современное информационное общество, на развитие которого ориентирована Россия, характеризуется быстротечностью всех происходящих процессов, где информация становится важнейшим экономическим ресурсом, а телекоммуникационные компании приобретают особую значимость как транспортные системы по ее передаче. Поэтому в качестве одного из целевых показателей Концепции долгосрочного социально - экономического развития Российской Федерации до 2020 года подчеркивается обеспечение оказания телекоммуникационных услуг на всей территории страны [100].

Для обеспечения стабильности развития телекоммуникационные компании в условиях жесткой конкуренции, должны, с одной стороны, сохранить основной состав клиентов как постоянных потребителей своих услуг и привлекать новых клиентов за счет повышения качества обслуживания и предложения новых видов услуг, а с другой - минимизировать издержки путем оптимизации внутренних процессов и снижения непроизводительных расходов.

Вследствие этого актуализируется задача рациональной организации учета затрат и формирования себестоимости телекоммуникационных услуг. Сложность данной задачи связана с тем, что большинство затрат в организациях данной отрасли являются косвенными, и, следовательно, для их включения в состав себестоимости различных видов услуг компании необходима научно-обоснованная методика распределения этих расходов, учитывающая специфику деятельности российских компаний. Решение данной проблемы влияет на качественное построение системы учета и управления затратами в целом и в конечном итоге на финансовое положение данных компаний на рынке телекоммуникационных услуг.

Ориентация сферы телекоммуникаций на бизнес-процессы обусловлена тенденциями развития отрасли и особенностями деятельности телекоммуникационных компаний (п.4.1 учебного пособия), а именно повышенной наукоемкостью, непрерывностью процесса предоставления услуг и коротким жизненным циклом услуг связи при сравнительно невысоком уровне их материалоемкости, а также необходимостью управления отдельными услугами и ресурсами.

Бизнес - процессы являются структурным компонентом процессно - ориентированного управления (англ. Business Process Management, BPM), которое в отличие от функционального подхода к управлению, основанного на организационной структуре компании, позволяет учесть такие важные аспекты бизнеса, как ориентация на конечный продукт и заинтересованность каждого конкретного исполнителя в повышении его качества, более гибкое реагирование на внешние и внутренние изменения, оптимизация обмена информацией между функциональными подразделениями [125, с. 8-16].

Процессный подход в соответствии со стандартом ИСО 9001:2008 «Требования к Системам менеджмента качества» представляет собой систематическую идентификацию и управление различными процессами организации и их взаимосвязями [31]. Основой процессного подхода является выделение бизнес-процессов, управление этими процессами, их улучшение и развитие на основе системы менеджмента качества.

Проблемы развития процессного управления исследованы в трудах таких зарубежных ученых, как: Б. Андерсена [1], М. Портера [123], М. Хаммера, Дж. Чампи [165], А.В. Шеера [172] и др. Исследованию вопросов процессного управления в России посвящены работы В.Г. Елиферова, В.В. Репина [38], В.А. Ивлева [45], Р.Г. Каспиной, Л.С. Хапугиной [49], Е.Г. Ойхмана [112], Ю.Ф. Тельнова [147] и др.

По мнению большинства из указанных авторов, процессный подход к управлению является наиболее предпочтительным, особенно в условиях нестабильного развития экономики.

Понятие бизнес-процесса активно используется научной и деловой общественностью, начиная с 90-х годов прошлого столетия, хотя отдельные его аспекты нашли отражение в более ранних научных публикациях. В частности, по мнению М. Хаммера и Дж. Чампи, бизнес-процесс представляет собой совокупность различных видов деятельности, в рамках которой на входе используется один или более видов ресурсов, и в результате этой деятельности на выходе создается продукт, представляющий ценность для потребителя [165, с. 63].

Аналогичное определение приведено в стандарте ИСО 9001:2008, где под бизнес-процессом понимается устойчивая, целенаправленная совокупность взаимосвязанных видов деятельности, которая по определенной технологии преобразует входы в выходы, представляющие ценность для потребителя [31].

Однако в современной научной литературе понятия «бизнес-процесс», «вид деятельности», «функция», «операция» используются порой как синонимы, что является, на наш взгляд, не корректным с позиции экономической сущности этих понятий.

Бизнес-процесс как совокупность видов деятельности зафиксирован в Положениях управленческого учета (SMA) Института управленческих бухгалтеров США. В частности, данная трактовка этого понятия приводится в SMA 4 EE «Методы и процедуры внедрения ABC/ABM» (ноябрь 1998 г.) и SMA 4 NN «Внедрение менеджмента бизнес-процессов для совершенствования продуктов и услуг» (апрель 2000 г.) [115].

Ряд российских ученых рассматривают виды деятельности как составляющие бизнес-процессов. Так, Э.В. Кондукова под видом деятельности понимает последовательность операций или процедур, генерирующих затраты и направленных на достижение определенного результата, а бизнес-процесс состоит из последовательности видов деятельности [56, с. 43].

По нашему мнению, наиболее четко разграничила указанные понятия В.А. Маняева. Как указывает автор, бизнес-процесс – это совокупность различных видов деятельности с указанием начала и конца процесса; а вид деятельности – это работа по превращению входящих ресурсов в выходные результаты; функции – действия работника по выполнению конкретной операции по осуществлению определенного вида деятельности в конкретном бизнес-процессе; операция – воздействие на объект бизнес-процесса [74, с. 22].

Мы разделяем приведенную трактовку данных понятий, поскольку здесь отражена четкая иерархия этих понятий, где на высшем уровне находится бизнес-процесс, а на нижнем – операции и в дальнейшем будем использовать бизнес-процесс как комплекс видов деятельности (работ), включающий конкретный набор функций и операций.

В современном учете различают две группы процессов: производственные процессы и бизнес-процессы. Основное отличие этих процессов состоит в том, что производственные (технологические) процессы характеризуют материальные потоки, а бизнес-процессы – информационные потоки. Так, в SMA 4 NN бизнес-процесс трактуется как «материальное воплощение потока информации в компании, направленное на создание ценности для потребителей».

Таким образом, бизнес-процесс в отличие от производственного процесса включает в себя также движение информации и издержки на ее преобразование и передачу. Понятие бизнес-процесса охватывает все стороны деятельности компании как внешние, так и внутренние, а не только технологию производства продукции или предоставления услуг.

По нашему мнению, ведение учета по бизнес-процессам в телекоммуникационных компаниях является основой формирования качественной

информационной системы для принятия эффективных управленческих решений, способствующих укреплению финансового положения компании на рынке связи в условиях жесткой конкуренции. Причем информация управленческого учета по бизнес-процессам необходима как для текущего управления при определении путей увеличения прибыли и эффективности деятельности компании, так и для принятия стратегических решений по изменению ассортимента предоставляемых услуг и освоению новых рынков сбыта.

Как было уже отмечено ранее, на сегодняшний день ряд крупных российских телекоммуникационных компаний используют систему раздельного учета затрат и выручки по производственным процессам.

Особенности учета затрат в российских телекоммуникационных компаниях рассматриваются в научных трудах М.А. Вахрушиной [17, с. 160-165], Л.Р. Лилеевой [70], Е.И. Зуевой, Н.Ю. Плотниковой, Л.А. Сафоновой [132], Н.Г. Трапезниковой [149, с. 19-21]. В указанных публикациях приводятся в основном результаты исследований теоретических и методических проблем учета доходов и расходов по производственным процессам телекоммуникационных компаний, но не раскрываются при этом особенности учета по бизнес-процессам.

Поэтому для обоснования методики учета по бизнес-процессам применительно к деятельности телекоммуникационных компаний проведен сравнительный анализ подходов к учету по производственным процессам и к учету по бизнес-процессам (таблица 34).

Одним из главных отличий сравниваемых методов учета является то, что они основаны на различных подходах к управлению: операционно-ориентированном и процессно - ориентированном подходах.

В первом случае в учете акцентируются отдельные операции, осуществляемые в рамках деятельности компании, а во втором случае, – потоки видов деятельности, проходящие через все структурные подразделения телекоммуникационной компании, которые в совокупности представляют собой бизнес-процессы этой компании.

Таблица 34 - Сравнительная характеристика отдельного учета доходов и расходов и управленческого учета по бизнес-процессам в телекоммуникационных компаниях

Параметры сравнения	Учет по производственным процессам	Учет по бизнес-процессам
Сущность учета	Сбор информации и составление операторами связи отчетов о доходах и расходах отдельно по осуществляемым видам деятельности, оказываемым услугам связи и используемым для оказания этих услуг частям сети электросвязи [110, п.2].	Система сбора, регистрации, обобщения и анализа информации по бизнес-процессам и их составляющим для принятия управленческих решений в целях повышения качества услуг связи и эффективности деятельности компании.
Цель учета	1. Расчет себестоимости и обоснование тарифов на регулируемые услуги связи, цен на услуги присоединения и услуги по пропуску трафика; 2. Обоснование суммы компенсации на услуги местного, зонального инициирования вызова; 3. Обоснование размера возмещения убытков по универсальным услугам связи [110, п.4].	1. Удовлетворение информационных запросов при принятии стратегических и тактических управленческих решений в телекоммуникационных компаниях. 2. Контроль за бизнес-процессами и управление доходами и расходами на всех этапах создания потребительской стоимости.
Задачи	Обеспечение органов государственного регулирования экономически обоснованной информацией о доходах и расходах по видам услуг и по услугам связи, тарифы на которые регулируются государством (основная задача). Задачи по решению внутренних целей компании: - мониторинг эффективности продаж; - оценка рентабельности нерегулируемых услуг связи и обоснование управленческих решений по их развитию; - оптимизация системы взаиморасчетов между структурными подразделениями.	Адекватное отражение себестоимости услуг связи; - оценка рентабельности услуг связи, тарифных планов; - поиск резервов снижения затрат по предоставляемым услугам связи; - обоснование тарифов на новые услуги связи; - детальное отражение информации по бизнес-процессам и сегментам рынка; - предоставление информации для принятия решений по реинжинирингу бизнес-процессов, аутсорсингу и инвестированию.
Принципы учета	Распределение доходов и расходов по видам деятельности и услугам связи на основе установления взаимосвязи между оказанными услугами связи и доходами и расходами, возникающими в результате оказания соответствующих услуг связи (основной принцип). Существенность, экономическая целесообразность детализации учета, полнота, непротиворечивость информации (общие принципы) [110, п.6].	1. Общепринятые в российском учете принципы. 2. Учет доходов и расходов на всех стадиях создания цепочки потребительных ценностей. 3. Снижение затрат при сохранении качества услуг связи. 4. Соблюдение причинно-следственной связи между бизнес-процессами и затратами; 5. Прозрачность критериев распределения затрат.

Одним из существенных отличий указанных методов является разнонаправленность целей и задач учета по производственным процессам и учета по бизнес-процессам. Основной задачей раздельного учета доходов и расходов является удовлетворение информационной потребности государственных органов в целях регулирования тарифов на услуги связи, а управленческий учет по бизнес-процессам решает широкий круг задач управленческого характера.

Совершенствование деятельности телекоммуникационных компаний во многом связано с оптимизацией бизнес-процессов в соответствии с международными стандартами. Вопросы развития и оптимизации бизнеса операторов связи, а также стандартизация управления сетями связи находятся в ведении Международной некоммерческой организации TeleManagement Forum (TM Forum), разработанные документы которой приняты в качестве отраслевых стандартов Международным союзом электросвязи.

В частности, указанной организацией разработана расширенная карта бизнес-процессов оператора телекоммуникаций (eТОМ), которая широко используется в качестве структурной модели бизнес-процессов в сфере телекоммуникаций. Стандартизация модели в рамках Международного союза электросвязи осуществлена в Рекомендации Rec.ITU-T M.3050 [177].

Многие операторы связи России являются также членами TM Forum и принимают методику eТОМ в качестве опорной модели. Однако данные рекомендации для российских телекоммуникационных компаний служат лишь ориентиром в выстраивании бизнес-процессов, поскольку их применение не регламентировано отечественными нормативными документами, что, безусловно, сдерживает ее применение в России.

Общая структура модели eТОМ с четким разделением бизнес-процессов деятельности телекоммуникационных компаний на стратегический и операционный уровни управления представлена на рисунке 22.



Рисунок 22 - Расширенная схема бизнес-процессов телекоммуникационных компаний (eTOM)

Управление компанией взаимодействуют со всеми бизнес-процессами и направлено на достижение ее стратегических целей и общую поддержку выполнения различных функций.

Учитывая расширенную схему бизнес-процессов телекоммуникационных компаний, считаем целесообразным выделение следующих бизнес-процессов для цели управленческого учета: основные бизнес-процессы, вспомогательные бизнес-процессы, бизнес-процессы управления и бизнес-процессы развития стратегии компании (таблица 35).

Основные бизнес-процессы связаны непосредственно с предоставлением услуг связи. Вспомогательные бизнес-процессы необходимы для функционирования основных процессов и формируют инфраструктуру предприятия.

Бизнес-процессы управления включают управление всеми бизнес-процессами компании.

Позиция авторов монографии состоит в дополнении общепринятых подходов к организации управленческого учета по бизнес-процессам применительно к телекоммуникационным компаниям, а именно в выделении бизнес-процессов

развития стратегии, нацеленных на получение прибыли в долгосрочной перспективе. Это обусловлено особенностями отрасли и сравнительной быстротой развития новых технологий, используемых при предоставлении услуг связи [155, с. 373-375].

Детальный анализ содержания внутренней структуры бизнес-процессов телекоммуникационных компаний позволяет констатировать, что целесообразно подразделение их на подпроцессы, которые характеризуют различные направления деятельности компании по обслуживанию клиентов и управлению бизнесом.

Выделение функций необходимо для выявления набора основных шагов при осуществлении конкретных видов деятельности компании и выполнения основных задач подпроцессов в рамках различных подразделений телекоммуникационной компании.

Организация управленческого учета затрат по бизнес-процессам в телекоммуникационных компаниях наиболее полно отвечает требованиям современного учета и управления, так как позволяет:

- обеспечить получение своевременной и детальной информации о затратах по каждому бизнес - процессу, подпроцессу, функции;
- наиболее точно определить себестоимость услуг связи и прибыльность различных тарифных планов и продуктов;
- оценить качество выполнения бизнес-процессов, подпроцессов, функций и их эффективность;
- сформировать надежную и уместную информацию для обоснования управленческих решений по ценообразованию, предоставлению новых услуг связи и инвестированию в них.

Таким образом, подытоживая теоретические аспекты управленческого учета по бизнес-процессам на примере телекоммуникационной деятельности, можно сделать следующие общие выводы.

Таблица 35 - Предлагаемая структура бизнес-процессов для телекоммуникационных компаний

Бизнес-процессы	Подпроцессы	Функции
Основные бизнес-процессы	Предоставление услуг связи	1) взаимодействие с потенциальными клиентами, информирование и подбор решений в соответствии с потребностями клиентов; 2) прием заказов, оформление заявок и организация их исполнения и информирование клиентов; 3) анализ рынка спроса и предложений на услуги связи, продвижение услуг связи, выпуск рекламных материалов и отслеживание ответной реакции.
	Обеспечение качества услуг связи	1) прием от пользователей сообщений о сбоях и проблемных ситуациях, их решение и информирование клиента о принятых мерах; 2) мониторинг качества обслуживания клиентов.
	Определение объемов и стоимости по видам услуг связи, выставление счетов клиентам для их оплаты (биллинг)	1) формирование счетов и их отправление клиентам; 2) сбор платежей и принятие мер по взысканию задолженностей; 3) принятие мер по запросам и жалобам клиентов относительно начисленных к оплате сумм и получения счетов.
	Эксплуатация оборудования и линий связи	1) предоставление и обслуживание сооружений для размещения оборудования; 2) вентиляция и кондиционирование оборудования; 3) ежедневный контроль состояния оборудования; 4) измерение нагрузки сети; 5) включение новых соединительных линий; 6) тестирование и калибровка оборудования; 7) текущий и капитальный ремонт оборудования сети.
Вспомогательные бизнес-процессы	Эксплуатация зданий и сооружений	1) охрана и уборка; 2) текущий и капитальный ремонт; 3) тепло-электро-водоснабжение.
	Эксплуатация транспортных средств	1) текущий и капитальный ремонт; 2) техническое обслуживание; 3) проведение уборочно-моечных работ.
	Эксплуатация других объектов внеоборотных активов	1) обслуживание офисной техники и персональных компьютеров; 2) материально-техническое обеспечение информационных и автоматизированных систем управления.

Продолжение таблицы 35

Бизнес-процессы	Подпроцессы	Функции
Бизнес-процессы управления	Общее руководство компанией	1) разработка стратегии развития бизнес-процессов и деятельности компании в целом; 2) управление качеством предоставляемых услуг; 3) координация взаимодействий со структурными подразделениями и дочерними предприятиями компании; 4) оценка угроз деятельности компании.
	Управление внешними связями	1) взаимодействие со средствами массовой информации; 2) работа с инвесторами и учредителями; 3) разрешение споров по соблюдению договорных обязательств.
	Управление финансами	1) управление финансовыми ресурсами компании; 2) организация учета и формирование отчетности (финансовой, управленческой, налоговой, статистической); 3) анализ финансово-хозяйственной деятельности; 4) организация системы внутреннего контроля и аудита.
	Управление персоналом	1) ведение кадровой политики; 2) разработка организационно-производственной структуры компании, ее совершенствование; 3) повышение профессиональных навыков и знаний персонала в соответствии с потребностями бизнеса; 4) определение условий найма, разработка трудовых контрактов
Бизнес-процессы развития стратегии компании	Управление материально-техническим снабжением	1) заключение и сопровождение договоров с поставщиками; 2) контроль за материально-техническим снабжением и осуществлением закупок; 3) управление складскими запасами.
	Стратегическое управление	1) стратегическое планирование, анализ деятельности и финансового состояния компании на долгосрочную перспективу; 2) разработка стратегии развития новых услуг компании.
	Развитие технологий	1) создание и обеспечение необходимой инфраструктуры для новых и модифицированных продуктов и предложений; 2) организация новых и модификация существующих каналов продаж и методов анализа спроса на них.
	Управление проектами	1) разработка новых продуктов компании или их элементов; 2) разработка процедур и методов продаж новых продуктов; 3) управление маркетинговыми коммуникациями, коммуникациями с существующими и потенциальными клиентами компании

Одной из главных задач для телекоммуникационных компаний является классификация расходов, а также организация порядка их распределения. В этой связи встает вопрос о создании такой системы учета затрат, которая позволит телекоммуникационным компаниям аргументировано обосновывать тарифы на услуги связи, точно рассчитывать себестоимость и принимать верные управленческие решения по выбору ассортимента оказываемых услуг.

Поэтому следующий параграф учебного пособия посвящен классификации затрат по бизнес-процессам, а также организации порядка их распределения.

4.4 Классификация затрат телекоммуникационных компаний по бизнес-процессам

По нашему мнению, рациональная организация учета затрат по бизнес-процессам в телекоммуникационных компаниях основана на выделении следующих этапов учетного процесса:

- 1) определение бизнес-процессов, назначение их «владельцев» и исполнителей;
- 2) группировка затрат по бизнес-процессам;
- 3) распределение затрат по видам услуг связи;
- 4) формирование себестоимости услуг связи [153, с. 233].

В этой связи считаем целесообразным подразделение бизнес-процессов телекоммуникационных компаний для цели управленческого учета на следующие группы: основные бизнес-процессы, вспомогательные бизнес-процессы, бизнес-процессы управления и бизнес-процессы развития стратегии компании, содержание и структура которых были подробно рассмотрены в предыдущем параграфе учебного пособия.

На первом этапе назначается «владелец» каждого бизнес-процесса, то есть должностное лицо, отвечающее за результативность этого процесса, и определяются

его исполнители. В качестве владельцев бизнес-процессов в телекоммуникационной компании могут выступать начальники отделов.

Подход авторов к распределению ответственности за выполнение конкретных бизнес-процессов телекоммуникационной компании между функциональными подразделениями организации, а также выделению центров финансовой ответственности (ЦФО) будет подробно изложен следующем параграфе учебного пособия.

Выполнение бизнес-процессов телекоммуникационными компаниями связано с использованием различных видов ресурсов, а именно трудовых ресурсов, оборудования и линий связи, сетей связи, основных и вспомогательных материалов, зданий и сооружений, оргтехники, программных средств, информационных систем и др.

Использование указанных ресурсов в стоимостном измерении, отражаемых в качестве расходов телекоммуникационных компаний, зависит от целей планирования, учета, анализа.

На втором этапе учета производится группировка затрат по выделенным бизнес-процессам.

Систематизация затрат по основным бизнес-процессам телекоммуникационной компании, представлена в таблице 36.

На подпроцесс «Предоставление услуг связи» рекомендуется относить затраты на оплату труда производственного персонала (специалистов технических служб, отделов продаж и маркетинга) с отчислениями страховых взносов от заработной платы.

Кроме того, в составе затрат, учитываемых в разрезе указанного подпроцесса, отражаются стоимость материалов (кабеля и других специальных видов материалов), расходуемых на оказание услуг тех или иных видов услуг.

Одной из характерных особенностей функционирования телекоммуникационных компаний является сетевой характер оказания услуг. Объекты и линии связи могут принадлежать различным операторам, что приводит к необходимости их взаимодействия в процессе оказания конкретной услуги связи.

К затратам по услугам межсетевого взаимодействия относятся расходы по оплате услуг присоединения и пропуску трафика, оказываемые другими телекоммуникационными компаниями.

Таблица 36 - Предлагаемая группировка затрат основных бизнес-процессов в телекоммуникационных компаниях

Подпроцессы	Состав затрат
Предоставление услуг связи	<ol style="list-style-type: none"> 1. Оплата труда производственного персонала с отчислениями по страховым взносам 2. Материалы, расходуемые на оказание услуг связи 3. Услуги межсетевого взаимодействия 4. Госпошлина и другие обязательные платежи 5. Расходы на рекламу 6. Командировочные расходы 7. Затраты на повышение квалификации работников
Обеспечение качества услуг связи	<ol style="list-style-type: none"> 1. Повышение качества средств связи и их эксплуатации 2. Повышение качества предоставления услуг связи и работы с клиентами 3. Совершенствование технологических процессов, труда и управления
Определение объемов и стоимости по видам услуг связи, выставление счетов клиентам для их оплаты (биллинг)	<ol style="list-style-type: none"> 1. Затраты на эксплуатацию и обслуживание автоматизированных систем расчетов 2. Амортизация оборудования биллинговой системы 3. Затраты по рассылке счетов
Эксплуатация оборудования и линий связи	<ol style="list-style-type: none"> 1. Заработная плата рабочих, занятых эксплуатацией оборудования и линий связи с отчислениями по страховым взносам 2. Материалы на ремонт и эксплуатацию оборудования и линий связи 3. Амортизация оборудования и линий связи 4. Капитальный ремонт оборудования и линий связи 5. Техническое обслуживание и текущий ремонт оборудования и линий связи 6. Страхование оборудования связи 7. Электроэнергия на технологические цели 8. Командировочные расходы 9. Затраты на повышение квалификации работников

Под услугой присоединения понимается деятельность, направленная на удовлетворение потребностей операторов связи в организации взаимодействия сетей электросвязи, при котором становятся возможными установление соединения и передача информации между пользователями сетей электросвязи.

Услуга по пропуску трафика - деятельность, направленная на удовлетворение потребности операторов связи в пропуске трафика - нагрузки, создаваемой потоком сигналов, поступающих на средства связи между сетями электросвязи. Затраты по данным услугам рекомендуется относить также на подпроцесс «Предоставление услуг связи».

Деятельность в области связи осуществляется на основании лицензий, за выдачу которых, а также за продление срока их действия и переоформление взимается государственная пошлина в размере и порядке, устанавливаемом Правительством РФ о налогах и сборах. К другим обязательным платежам телекоммуникационных компаний включают платежи за выделение ресурса нумерации, плату за использование радиочастотного спектра и отчисления в резерв универсального обслуживания.

В настоящее время оператору связи выделяется ресурс нумерации, то есть цифровое, буквенное, символьное обозначения или их комбинация для однозначного определения сети связи и ее узловых или оконечных элементов, являющийся частью национального ресурса. Регулирование данного ресурса, его распределение и использование в единой сети электросвязи производится на уровне Правительства Российской Федерации. Телекоммуникационные компании оплачивают государственную пошлину за получение ресурса нумерации.

Для функционирования радиоэлектронных средств или высокочастотных устройств организации связи производят разовые и ежегодные платежи за пользование совокупностью радиочастот, разрешение на которую выдается Государственной комиссией по радиочастотам (ГКРЧ).

Одним из специфичных видов расходов в телекоммуникационных компаниях являются отчисления в резерв универсального обслуживания. Такой резерв создается в соответствии с рекомендациями Минкомсвязи РФ в целях обеспечения возмещения операторам убытков от оказания универсальных услуг связи (телефонной связи через таксофоны, предоставление доступа и передача данных по сети «Интернет» через пункты коллективного доступа).

Таким образом, в составе расходов подпроцесса «Предоставление услуг связи» телекоммуникационной компании рекомендуется учитывать указанные виды обязательных платежей и резервов, а также расходов на рекламу.

Выделение подпроцесса «Обеспечение качества услуг связи» обусловлено повышением требований к качеству услуг связи и ужесточением конкуренции между телекоммуникационными компаниями.

Качество услуг связи зависит во многом от качества применяемых средств связи и качества их эксплуатации, а также от качества организации сетей связи, технологических процессов, труда и управления.

На подпроцесс «Определение объемов и стоимости услуг связи, выставление счетов клиентам для их оплаты (биллинг)» рекомендуется относить затраты на эксплуатацию и обслуживание автоматизированных систем расчетов, в том числе затраты на ремонт и администрирование баз данных АСР; а также затраты на рассылку счетов, амортизационные отчисления по оборудованию биллинговой системы. В состав этой системы включаются: серверы, системы хранения данных, сетевое оборудование, вспомогательное и прочее оборудование биллинговой системы.

Затратами подпроцесса «Эксплуатация оборудования и линий связи» являются: заработная плата рабочих, материалы, амортизация, техническое обслуживание, текущий и капитальный ремонт, страхование, электроэнергия и другие расходы, связанные с эксплуатацией оборудования и линий связи.

Предлагаемая группировка затрат по вспомогательным бизнес-процессам в телекоммуникационных компаниях представлена в таблице 37.

В составе затрат вспомогательных процессов в разрезе выделенных подпроцессов рекомендуется учитывать затраты, связанные с эксплуатацией зданий и сооружений, транспортных средств и других объектов внеоборотных активов: оплата труда работников с отчислениями на страховые взносы, материалы, амортизация, капитальный и текущий ремонт и др.

Таблица 37 - Предлагаемая группировка затрат по вспомогательным бизнес-процессам в телекоммуникационных компаниях

Подпроцессы	Состав затрат
Эксплуатация зданий и сооружений	<ol style="list-style-type: none"> 1. Оплата труда работников административно-хозяйственного отдела с отчислениями по страховым взносам 2. Материалы (инструменты, приспособления и инвентарь) 3. Амортизация зданий и сооружений 4. Капитальный ремонт зданий и сооружений 5. Текущий ремонт зданий и сооружений 6. Коммунальные услуги 7. Электрическая и тепловая энергия 8. Охрана зданий и сооружений 9. Аренда зданий и сооружений
Эксплуатация транспортных средств	<ol style="list-style-type: none"> 1. Оплата труда работников транспортного отдела с отчислениями на страховые взносы 2. Материалы на эксплуатацию транспортных средств (топливо и ГСМ; запасные части) 3. Амортизация транспортных средств 4. Страхование транспортных средств 5. Капитальный ремонт транспортных средств 6. Техническое обслуживание и текущий ремонт транспортных средств
Эксплуатация других объектов внеоборотных активов	<ol style="list-style-type: none"> 1. Оплата труда работников отдела информационных технологий с отчислениями на страховые взносы 2. Расходные материалы 3. Амортизация других объектов внеоборотных активов 4. Техническое обслуживание и текущий ремонт офисной техники 5. Обслуживание персональных компьютеров 6. Техническое и материальное обеспечение информационных и автоматизированных систем управленческой деятельности

Рекомендуемая группировка затрат по бизнес-процессам управления и развития стратегии телекоммуникационных компаний представлена в таблице 38.

Для более точного отнесения затрат при регистрации первичных документов по бизнес-процессам необходимо указывать код бизнес-процесса и статьи затрат.

Третий этап учетного процесса состоит в дальнейшем распределении затрат по бизнес-процессам. Основным содержанием данного этапа последовательное осуществление следующих учетных процедур:

1) распределение расходов вспомогательных бизнес-процессов по основным бизнес-процессам и бизнес-процессам управления;

2) распределение расходов бизнес-процессов развития стратегии компании на основные бизнес-процессы;

3) распределение расходов бизнес-процессов управления на основные бизнес-процессы;

4) распределение расходов основных бизнес-процессов между услугами связи;

5) формирование себестоимости видов услуг связи.

Таблица 38 - Предлагаемая группировка затрат по бизнес-процессам управления и развития стратегии в телекоммуникационных компаниях

Бизнес-процессы	Подпроцессы	Состав затрат
Бизнес-процессы управления	Общее руководство компанией	1. Оплата труда административно-управленческого персонала с отчислениями по страховым взносам 2. Налоги, включаемые в состав себестоимости услуг связи 3. Командировочные расходы 4. Оплата услуг связи сторонних компаний
	Управление внешними связями	1. Оплата труда работников с отчислениями на страховые взносы 2. Представительские расходы 3. Юридические услуги
	Управление финансами	1. Оплата труда работников финансово-экономического отдела с отчислениями по страховым взносам 2. Аудиторские услуги 3. Услуги банка
	Управление персоналом	1. Оплата труда работников отдела кадров с отчислениями по страховым взносам 2. Подготовка кадров 3. Охрана труда и техника безопасности
	Управление материально-техническим снабжением	1. Оплата труда работников отдела с отчислениями на страховые взносы 2. Услуги стороннего транспорта 3. Командировочные расходы
Бизнес-процессы развития стратегии компании	Стратегическое управление	1. Информационные услуги 2. Консультационные услуги
	Развитие технологий	1. Совершенствование технологии и организации производств 2. Модернизация основных фондов
	Управление проектами	1. Исследования и разработки 2. Расходы на привлечение новых клиентов

Перечень предлагаемых баз распределения вспомогательных бизнес-процессов приведен в таблице 39.

При выборе баз распределения нами был использован опыт функционирования телекоммуникационных компаний Республики Казахстан,

которые ведут отдельный учет доходов и затрат согласно утвержденным Правилам [111].

Таблица 39 - Базы распределения вспомогательных бизнес-процессов телекоммуникационной компании

Наименование бизнес-процессов	Вспомогательные бизнес-процессы		
	Эксплуатация зданий и сооружений	Эксплуатация транспортных средств	Эксплуатация внеоборотных активов
Основные бизнес-процессы	площадь помещений	пробег, (км) / время работы транспорта, (ч)	% использования
Бизнес-процессы управления	площадь помещений	пробег, (км) / время работы транспорта, (ч)	% использования

В частности, затраты по подпроцессу «Эксплуатация зданий и сооружений» вспомогательного бизнес-процесса рекомендуется полностью распределять на все остальные бизнес-процессы с использованием базы распределения «Площадь помещений»; затраты подпроцесса «Эксплуатация транспортных средств» - с помощью базы распределения «Пробег / время работы транспорта», а подпроцесса «Эксплуатация внеоборотных активов» - в зависимости от процента использования каждым бизнес-процессом (например, согласно количеству используемых персональных компьютеров или количеству пользователей программных приложений).

Затраты бизнес-процессов развития стратегии компании считаем целесообразным распределять на основные бизнес-процессы пропорционально выручке от оказания отдельных видов услуг связи.

Расходы основных бизнес-процессов, связанных с оказанием услуг связи, рекомендуется распределять по видам услуг связи с использованием баз распределения «Количество тарификационных записей в автоматизированной системе расчетов» или «Количество сформированных счетов по видам услуг».

На последнем этапе затраты относятся на объекты калькулирования и формируется полная себестоимость услуг связи.

Применение биллинговой системы обеспечивает получение практически любых показателей, характеризующих оказание той или иной услуги связи. Поэтому, зная общую себестоимость конкретного вида услуги связи, себестоимость отдельной услуги связи можно определить путем деления общей себестоимости на время соединения (мин.) или объем проходящего за отчетный период трафика (Мбт).

Таким образом, изложенная выше последовательность этапов учета затрат в телекоммуникационных компаниях и их группировка по выделенным видам бизнес-процессов является основой формирования информации для принятия эффективных управленческих решений. Их внедрение в учетную практику телекоммуникационных компаний будет способствовать повышению качества управления и созданию единой интегрированной информационной системы для осуществления постоянного мониторинга бизнес-процессов.

Указанная классификация затрат является основой для организации бухгалтерского управленческого учета по бизнес-процессам в телекоммуникационных компаниях.

Основываясь на практике работы телекоммуникационных компаний можно выделить четыре варианта организации бухгалтерского учета:

- финансовый учет на базе элементов затрат без производственного и управленческого учета;
- финансовый учет по элементам с самостоятельным управленческим учетом по статьям затрат;
- двухкруговая система финансового учета затрат по элементам и статьям;
- финансовый учет по видам деятельности и по элементам [70].

На наш взгляд наиболее оптимальным вариантом для телекоммуникационных компаний является использование интегрированной системы с бухгалтерским и управленческим контуром, где первичен управленческий контур.

Система информационных потоков, основанная на использовании регистров бухгалтерского управленческого учета, представлена на рисунке 23.



Рисунок 23 - Система информационных потоков, основанная на использовании регистров бухгалтерского управленческого учета

Отраженная в регистрах бухгалтерского управленческого учета информация посредством корректировок служит основой для формирования бухгалтерской отчетности.

Применение интегрированной системы бухгалтерского финансового и управленческого учета дает следующий ряд преимуществ:

- исключение повторного ввода данных по хозяйственным операциям;
- достижение высокого уровня достоверности управленческой информации, благодаря однократному вводу данных, а также за счет минимизации вероятности ошибки при многократной обработке одной и той же информации в различных системах учета;
- обеспечение сопоставимости и соответствия данных различных систем учета, базирующихся на использовании единого информационного пространства;
- отсутствие необходимости в содержании дополнительных служб для параллельного ведения различных видов учета;

- достижение оптимизации документооборота в компании [43, с. 25-30].

По нашему мнению, в форму первичных учетных документов целесообразно ввести такие обязательные поля, как «Бизнес-процесс», «Статья затрат», «Центр финансовой ответственности», которые сразу же позволят определить принадлежность хозяйственных операций к тому или иному центру ответственности, статьи затрат, бизнес-процессу.

Для повышения информативности управленческого учета в телекоммуникационных компаниях рекомендуется открытие специальных дополнительных счетов и аналитических счетов в составе синтетических счетов, предусмотренных Планом счетов бухгалтерского учета.

Перечень счетов управленческого учета, необходимых для группировки информации о затратах по каждому выделенному ранее бизнес-процессу приведен в таблице 40.

Таблица 40 - Предлагаемая структура счетов для цели управленческого учета по бизнес-процессам в телекоммуникационных компаниях

Номер счета	Наименование бизнес - процессов	Субконто 1	Субконто 2	Субконто3
20	«Основные бизнес-процессы»	Центры ответственности бизнес-процессов	Подпроцессы	Функции
23	«Вспомогательные бизнес-процессы»			
26	«Бизнес-процессы управления»			
27	«Бизнес-процессы развития стратегии компании»			

Организация учета затрат представляется по уровням иерархической структуры его объектов:

- первый уровень - бизнес-процессы;
- второй уровень – центры ответственности бизнес-процессов;
- третий уровень - подпроцессы;
- четвертый уровень – функции.

Кроме того, к субсчету 90.01 «Выручка» рекомендуется вести аналитику по видам предоставляемых услуг связи.

Введение дополнительных счетов и субсчетов аналитического учета позволяет обеспечить менеджеров детальной информацией о затратах по бизнес-процессам, что увеличивает информационно-аналитические возможности учета для обоснования управленческих решений по их оптимизации.

Основные корреспонденции счетов по учету доходов и расходов по бизнес-процессам в телекоммуникационных компаниях согласно авторскому подходу представлены в таблице 41.

Таблица 41 - Корреспонденции счетов по учету доходов и расходов по бизнес-процессам в телекоммуникационных компаниях

№ п/п	Содержание операции	Дебет	Кредит
I Учет доходов по основным бизнес-процессам			
1	Получена предоплата за услуги связи	50, 51	62.02
2	Отражены доходы от оказания услуг связи	62.01	90.01
3	Произведен зачет предоплаты и задолженности по услугам связи	62.02	62.01
II Распределение расходов в разрезе элементов по бизнес-процессам			
1	Расходы по элементам включены в состав основных бизнес-процессов	20	02, 05, 10, 30.1, 60, 68, 69, 70, 71,76
2	Расходы по элементам включены в состав затрат вспомогательных бизнес- процессов	23	02, 05, 10, 60, 69, 70, 71,76
3	Расходы по элементам включены в состав затрат бизнес- процессов управления	26	02, 05, 10, 30.3, 60, 68, 69, 70, 71,76
4	Расходы по элементам включены в состав затрат бизнес-процессов развития стратегии компании	27	02, 05, 10, 30.2, 60, 69, 70, 71,76
III Распределение расходов между бизнес-процессами			
1	Отражено распределение расходов вспомогательных бизнес-процессов на затраты основных бизнес-процессов и бизнес-процессов управления	20, 26	23
2	Отражено распределение расходов бизнес-процессов развития стратегии компании на затраты основных бизнес-процессов	20	27
3	Отражено распределение расходов бизнес-процессов управления на основные бизнес-процессы	20	26
IV Распределение расходов на объекты калькулирования – услуги связи			
1	Распределены расходы основных бизнес-процессов по объектам калькулирования	90.02	20
V Определение финансового результата			
1	Отражен результат от оказания услуг связи	90.01	99
2	Отражена нераспределенная прибыль при реформации бухгалтерского баланса	99	84

Такое построение интегрированной системы учета будет способствовать принятию обоснованных управленческих решений, направленных на укрепление положения организации на рынке услуг связи.

Внедрение системы не потребует значительных дополнительных затрат, так как существующая в организации бухгалтерская служба кроме традиционной задачи формирования внешней отчетности расширит востребованность имеющейся бухгалтерской информации для внутренних целей за счет углубления и расширения системы аналитического учета.

4.5 Организация бюджетирования по бизнес-процессам в телекоммуникационных компаниях

Активное развитие рынка инфокоммуникационных услуг требует применения в телекоммуникационных компаниях наиболее современных и эффективных методов управления. Увеличение спроса на услуги по передаче информации и быстрые изменения в технологиях оказания инфокоммуникационных услуг обуславливают необходимость планирования этой деятельности не только на краткосрочный период времени, но и на долгосрочную перспективу.

В этих условиях приобретает особую актуальность организация бюджетирования по структурным подразделениям - центрам финансовой ответственности и по компании в целом, с осуществлением последующего контроля за исполнением бюджетов и проведением детального анализа причин возникновения отклонений фактических от бюджетных или запланированных показателей.

Несмотря на разнообразие современных методик бюджетирования, существующие подходы не адаптированы в должной мере к условиям отдельных видов экономической деятельности. Это относится, в частности, к такой динамично развивающейся сфере экономики, как предоставление телекоммуникационных услуг.

Как подчеркивает А.К. Коптелов, директор по консалтингу компании Software AG & IDS Scheer в России и странах СНГ, во многих телекоммуникационных компаниях разработаны стратегические направления развития, которые не учитываются при принятии оперативных решений; отсутствует связь между стратегическим и оперативным управлением [61, с. 50]. Слабая увязка показателей текущих бюджетов со стратегическими целями компании отмечается также и другими авторами [13, с. 26].

К одной из новаций современного управленческого учета относится использование наравне с традиционным бюджетированием возможностей управления компанией на основе процессно-ориентированного бюджетирования (АВВ) и процессно-ориентированного планирования (АВР) [73; 75, с. 18-23].

Если традиционный подход к бюджетированию нацелен в основном на рациональное использование материальных, трудовых и финансовых ресурсов компании, то при процессно-ориентированном бюджетировании акцентируется не столько использование ресурсов, а сколько эффективность бизнес-процессов и их взаимосвязь с достижением тактических и стратегических целей компании [47].

Организация бюджетирования по бизнес-процессам исследована в работах зарубежных и российских авторов Дж. Бримсона, Дж. Антоса [13], И.Б. Немировского, И.А. Старожуковой [91] и др.

Возможность использования процессно-ориентированного бюджетирования при ведении управленческого учета по бизнес-процессам в телекоммуникационных компаниях отмечалась нами ранее в 1 главе монографического исследования.

Позиция авторов о необходимости внедрения системы бюджетирования в условиях ведения управленческого учета по бизнес-процессам в телекоммуникационных компаниях основана на следующих достоинствах данной системы, которые позволяют:

- определить участие бизнес-процессов в создании стоимости компании;
- контролировать затраты отдельных бизнес-процессов и более точно определить стоимость бизнес-процессов и их трудоемкость;

- повысить качество управленческих решений на всех уровнях управления компанией;
- оценить эффективность функционирования отдельных бизнес-процессов и компании в целом;
- укрепить финансовую дисциплину в компании и создать систему адресной мотивации руководителей центров финансовой ответственности;
- повысить согласованность деятельности подразделений по достижению тактических и стратегических целей компании;
- формировать более прозрачные показатели финансово-хозяйственной деятельности компании.

В данном случае организация бюджетирования направлена на определение стоимости отдельных бизнес-процессов, их эффективности и взаимосвязи тактических и стратегических целей компании. Это позволяет объединить усилия подразделений компании - центров финансовой ответственности (ЦФО), выполняющих отдельные функции, на достижение конечных результатов - предоставление качественных услуг связи и удовлетворение потребностей клиентов телекоммуникационных компаний. Исходя из заинтересованности каждого исполнителя в повышении качества предоставляемых услуг связи, руководство компании делегирует часть полномочий по принятию управленческих решений руководителям ЦФО.

Подход авторов к организации бюджетирования в телекоммуникационных компаниях заключается в выделении различных групп бизнес-процессов и распределении финансовой ответственности между владельцами бизнес-процессов, содержание и структура которых были рассмотрены выше (см. п. 4.3 учебного пособия).

В рамках первого этапа организации учета затрат по бизнес-процессам в телекоммуникационных компаниях важным принципиальным вопросом является составление матрицы распределения ответственности за выполнение конкретных бизнес-процессов телекоммуникационной компании между функциональными подразделениями организации.

Матрица распределения ответственности за выполнение конкретных бизнес-процессов телекоммуникационной компании между функциональными подразделениями организации представлена в таблице 42.

Таблица 42 - Матрица распределения ответственности между подразделениями за бизнес-процессы в телекоммуникационных компаниях

Наименования бизнес- процессов	Исполнители бизнес-процессов												
	Дирекция	Отдел продаж	Отдел сервисной поддержки	Отдел маркетинга	Отдел материального обеспечения	Административно-хозяйственный отдел	Транспортный отдел	Технический отдел	Отдел информационных технологий	Юридический отдел	Отдел кадров	Финансово-экономический отдел	Бухгалтерия
1. Основные бизнес-процессы:													
- предоставление услуг связи;		x		x				x					
- обеспечение качества услуг связи;			x										
- определение объемов и стоимости услуг связи, вставление счетов клиентам для их оплаты (биллинг);													x
- эксплуатация оборудования и линий связи.								x					
2. Вспомогательные бизнес-процессы:													
- эксплуатация зданий и сооружений;						x							
- эксплуатация транспортных средств;							x						
- эксплуатация других внеоборотных активов.									x				
3. Бизнес-процессы управления:													
- общее руководство компанией;	x												
- управление внешними связями;										x			
- управление финансами;												x	
- управление персоналом;											x		
- управление материально-техническим снабжением.					x								
4. Бизнес-процессы развития стратегии компании:													
- стратегическое управление;	x											x	
- развитие технологий;				x				x					
- управление проектами.				x									

Особенностью данной матрицы является участие нескольких подразделений компании в выполнении тех или иных бизнес-процессов, от совместной деятельности которых зависит достижение единого результата - удовлетворение потребностей клиентов в услугах связи с минимальными издержками для компании.

Бизнес-процессы, структурированные по указанным группам, и распределение ответственности за оказание телекоммуникационных услуг в рамках осуществляемых бизнес-процессов, служат основой для выделения центров финансовой ответственности (ЦФО).

В качестве центров финансовой ответственности выделены подразделения организации, осуществляющие комплекс различных функций по выполнению основных бизнес-процессов в телекоммуникационных компаниях (рисунок 24).

Как видно из рисунка, в один ЦФО объединены такие подразделения, как отдел продаж, служба сервисной поддержки и отдел маркетинга, которые тесно взаимодействуют между собой и подчиняются коммерческому директору.

В данном случае бизнес-процессы являются объектами учета затрат, а объектом калькулирования выступают виды предоставляемых услуг связи.

Особенностью учета по выделенным центрам ответственности в телекоммуникационных компаниях является «подстраивание» организационно-производственной структуры компании под бизнес-процессы, что повышает в конечном итоге эффективность ведения учета как одной из важнейших функций управления. Здесь акцентируется не столько выполнение определенных производственных или финансовых операций конкретным отделом, а сколько результативность бизнес-процессов, в которых задействованы эти отделы.

Для цели управленческого учета целесообразно присвоение идентификационных номеров по каждому бизнес-процессу и центру финансовой ответственности, на основании которых в последующем осуществляется сбор информации о расходах по процессам и по подразделениям.

Определение стратегических целей и обеспечение их выполнения через систему бизнес-процессов возможно при построении бюджетирования по бизнес-

процессам с использованием системы сбалансированных показателей (Balanced ScoreCard, BSC), разработанной в начале 1990-х годов американскими учеными Р. Капланом и Д. Нортеном [178].

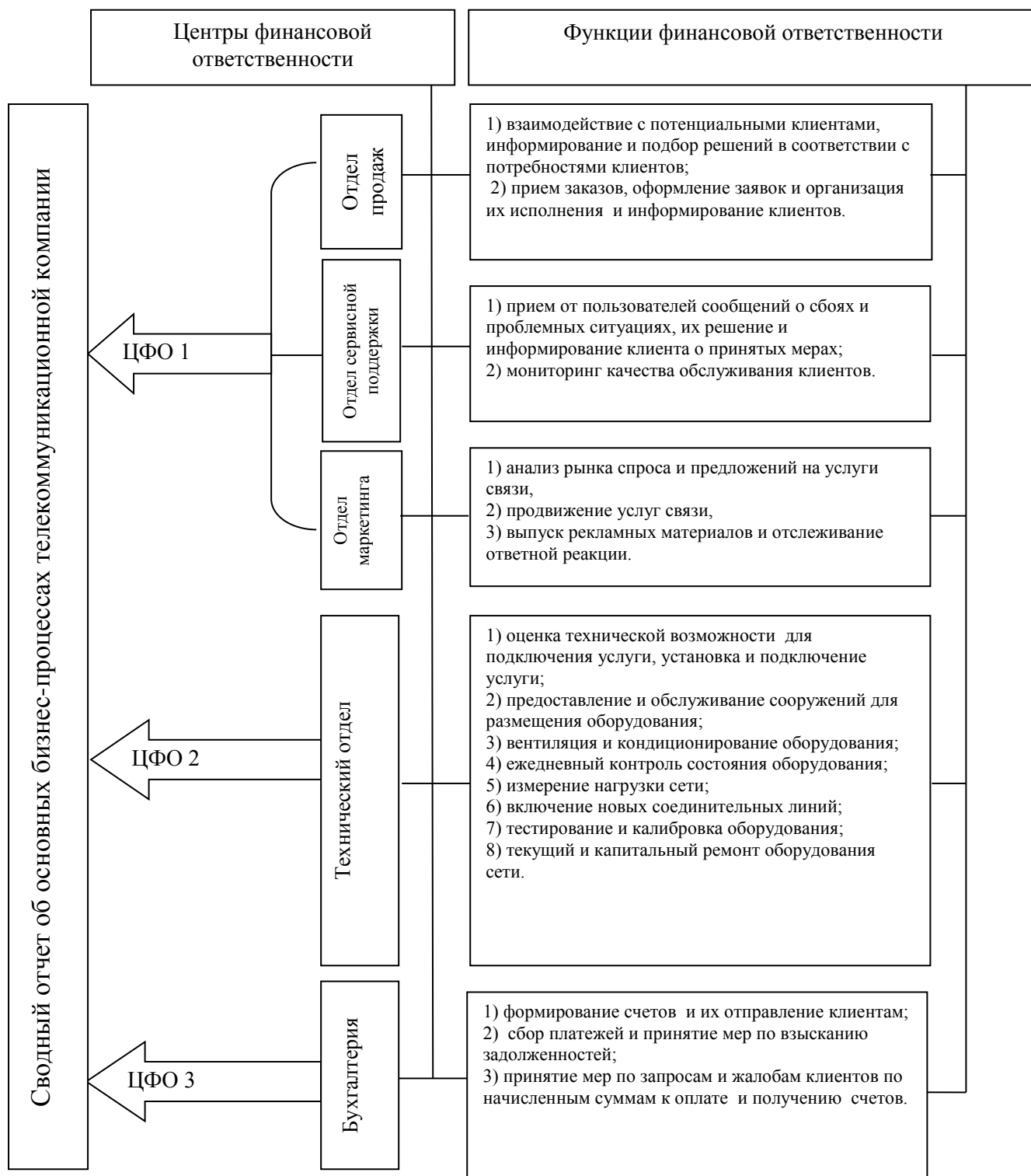


Рисунок 24 - Центры и функции финансовой ответственности по выполнению основных бизнес-процессов в телекоммуникационных компаниях

Формирование сбалансированной системы показателей обеспечивает связь между стратегическими целями и операционной деятельностью компании [62,63, 173]. На уровне бизнес-процессов контроль стратегической и оперативной деятельности осуществляется через ключевые показатели эффективности деятельности фирм, сгруппированных по четырем направлениям или перспективам: финансы, клиенты, бизнес-процессы, обучение и развитие. Целями финансовой перспективы при этом являются: увеличение рентабельности продукции, собственного капитала, чистого денежного потока, чистой прибыли и др.

В рамках клиентской перспективы авторами выделены такие показатели эффективности, как удовлетворенность покупателей, удержание клиентов, приобретение новых клиентов, прибыльность клиентов, доля рынка в целевых сегментах.

Цели перспективы «бизнес-процессы» фокусируются на процессах, которые влияют на достижение намеченных финансовых результатов и удовлетворение информационных запросов клиентов.

Перспектива «обучение и развитие» определяет инфраструктуру, которую организация должна выстроить для обеспечения роста и развития в долгосрочной перспективе. Рост и развитие коммерческой организации являются результатом синергии трех основных факторов: человеческих ресурсов, информационных систем и организационных процедур. Для обеспечения долгосрочной деятельности на рынке компании необходимо осуществлять существенные вложения в повышение квалификации сотрудников, в информационные технологии, системы и процедуры.

По нашему мнению, указанная система сбалансированных показателей требует дополнения и уточнения применительно к деятельности российских телекоммуникационных компании и сложившейся практики учета.

В частности, считаем необходимым дополнение указанных направлений за счет выделения в качестве ключевых перспектив: инвестиции, взаимодействие с государственными и правоохранительными органами деятельности компании и отдельное выделение такой перспективы, как обучение персонала [168, с. 22 - 25].

Выделение в отдельный блок инвестиций в основные средства, информационные технологии и системы, связано с тем, что внедрение инноваций и модернизация внутренних бизнес-процессов возможны только за счет существенных инвестиций в эти активы. Поэтому необходима разработка инвестиционного бюджета компании или плана инвестиционной деятельности с отражением капитальных затрат и долгосрочных финансовых вложений на бюджетный период.

Выделение направления «взаимодействие с государственными и правоохранительными органами» обусловлено высокой значимостью инфокоммуникационной отрасли для жизни общества и государства и в связи с этим существующей практикой регулирования на государственном уровне отдельных аспектов деятельности телекоммуникационных компаний.

Таким образом, определение ключевых показателей эффективности деятельности предприятия является одним из важных моментов построения системы бюджетирования, значения которых определяются с учетом производственных возможностей компании и тенденции развития рынка услуг связи.

При формировании стратегии необходимо также четкое разграничение ответственности ЦФО за выполнение указанных ключевых показателей, которое может быть представлено в виде разработанной матрицы.

Результативные показатели перспектив «обучение персонала» и «взаимодействие с государственными и правоохранительными органами» не отражены в данной матрице по двум причинам: во-первых, здесь применяются не только стоимостные показатели, но и показатели нефинансового характера, во-вторых, данная область деятельности является прерогативой не столько отдельных ЦФО, а сколько руководства компании в целом.

Реализация стратегических целей компании возможна через их интеграцию в краткосрочные планы - бюджеты, где стратегические цели детализируются в контрольных показателях бюджетов ЦФО и компании в целом.

Организация бюджетирования по бизнес-процессам в телекоммуникационных компаниях включает следующие этапы учетного процесса:

- 1) группировка бизнес-процессов;
- 2) разработка финансовой структуры с выделением центров финансовой ответственности;
- 3) разработка системы сбалансированных показателей и определение ключевых показателей результативности;
- 4) определение структуры бюджетов;
- 5) составление бюджетов, согласование, утверждение, исполнение и анализ;
- 6) принятие управленческих решений [154, с. 15-17].

На первом этапе производится группировка бизнес-процессов, которых можно подразделить для цели управленческого учета на следующие группы: основные бизнес-процессы, вспомогательные бизнес-процессы, бизнес-процессы управления и бизнес-процессы развития стратегии компании.

На втором этапе разрабатывается финансовая структура компании, а также выделяются центры финансовой ответственности, которая учитывает экономические отношения между подразделениями и отражает иерархию ответственности за достижение целевых показателей.

На третьем этапе разрабатывается система сбалансированных показателей и определяются ключевые показатели результативности, которые сгруппированы нами по стратегическим направлениям в Приложении 6 и рассмотрены выше.

На четвертом этапе разрабатывается структура бюджетов: определяются виды бюджетов, необходимые для планирования, взаимосвязи между ними, а также производится наложение видов бюджетов на звенья финансовой структуры.

Рекомендуемая бюджетная структура для телекоммуникационных компаний, состоящая из бюджетов ЦФО и бизнес-процессов, представлена на рисунке 25.

Скоординированный по всем бизнес-процессам и подразделениями план деятельности компании представляет сводный бюджет, объединяющий результаты трех финансовых бюджетов: бюджета доходов и расходов, бюджета движения денежных средств и прогнозного бухгалтерского баланса.

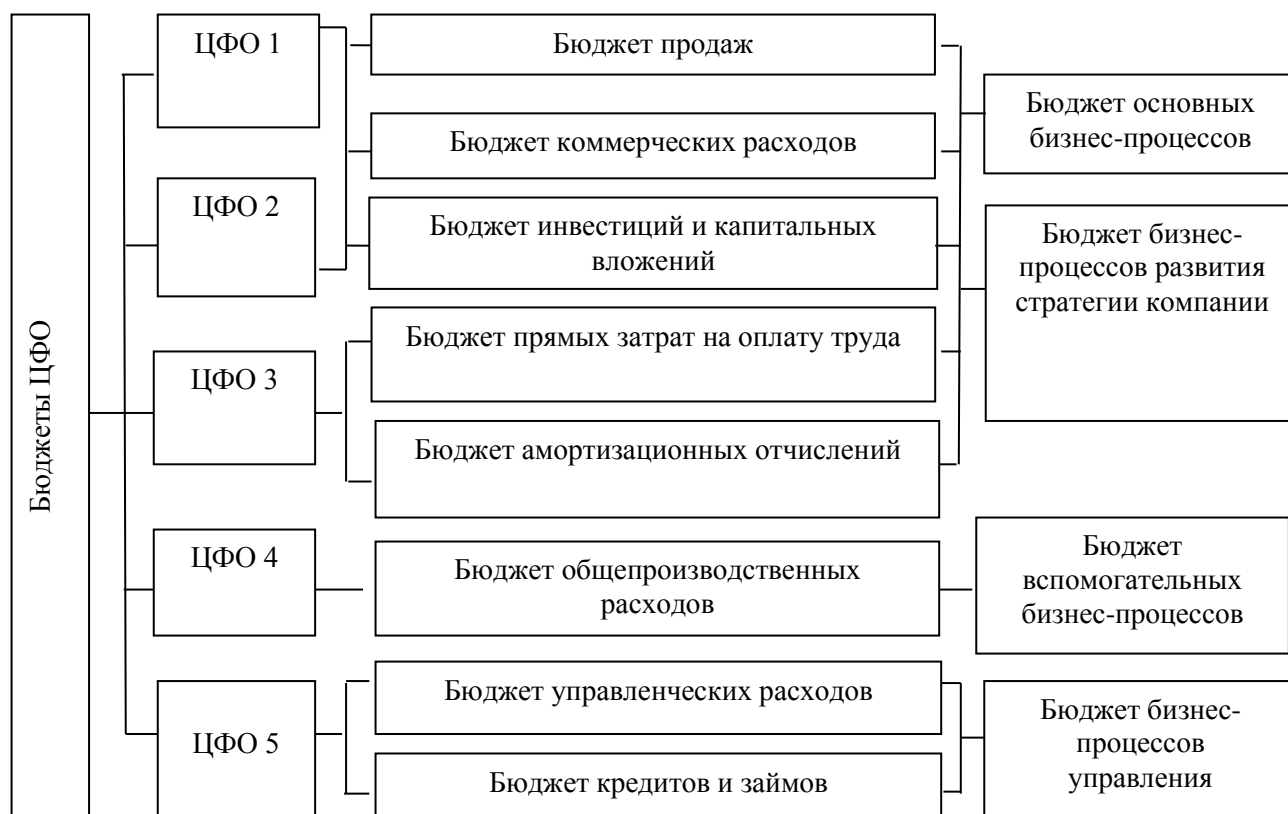


Рисунок 25 - Структура бюджетов ЦФО, рекомендуемых для составления по бизнес-процессам телекоммуникационных компаний

Для увязки натуральных показателей со стоимостными, ЦФО составляются операционные бюджеты, являющиеся основой для последующего составления финансовых бюджетов бизнес-процессов.

Главным операционным бюджетом является бюджет продаж, на основе которого в последствие формируются все остальные операционные бюджеты. Он содержит информацию о запланированном объеме продаж, цене (тарифе) и ожидаемом доходе от реализации каждого вида услуг связи.

Таким образом, на основе данных операционных бюджетов можно определить бюджетную себестоимость каждого бизнес-процесса.

Пятый этап включает непосредственно весь цикл бюджетирования, а именно, составление бюджетов, их согласование, консолидация в главный бюджет компании, расчет ключевых показателей, утверждение бюджетов, исполнение и анализ полученных результатов.

На последнем этапе принимаются управленческие решения по оптимизации себестоимости бизнес-процессов, стоимости конкретных услуг связи, разрабатываются мероприятия по улучшению финансового состояния компании.

Таким образом, предлагаемая система бюджетирования отражает специфику деятельности телекоммуникационных компаний и основана на использовании сбалансированной системы показателей. Ее внедрение позволит формировать управленческую информацию для оценки результативности каждого бизнес-процесса по достижению стратегических целей телекоммуникационной компании, способствует более объективному определению величины необходимых и понесенных затрат и исчислению тарифов на услуги связи, мотивирует работников на совершенствование бизнес-процессов, повышению эффективности использования ресурсов.

Формирование бухгалтерской управленческой отчетности об исполнении бюджетов занимает центральное место в системе ведения управленческого учета в хозяйствующих субъектах в любой сфере экономики, поскольку разработка оптимальной структуры бюджетов и отчетов об их исполнении в значительной мере влияет на эффективность управленческих решений тактического и стратегического характера.

Внутренняя структура действующей системы управленческой отчетности в российских предприятиях, формируемой по данным сложившейся практики ведения управленческого учета, как подчеркивают многие отечественные ученые [71, с. 20; 167, с. 18], включает три блока управленческой информации, характеризующей:

- финансовые результаты деятельности и изменение финансового положения предприятия;
- ключевые показатели деятельности хозяйствующего субъекта и его подразделений;
- исполнение бюджетов предприятия.

Таким образом, отчеты об исполнении бюджетов формируются на заключительном этапе составления бухгалтерской управленческой отчетности в

хозяйствующих субъектах в любой сфере экономики, в том числе и в телекоммуникационных компаниях.

Структура бюджетов и методика формирования их показателей зависит во многом от отраслевой направленности предприятия, специфики ведения предпринимательской деятельности, объемов и видов оказываемых услуг в рамках этой деятельности и других факторов.

Подход авторов к составлению бухгалтерской управленческой отчетности в телекоммуникационных компаниях состоит в формировании отчетности по бизнес-процессам (основным, вспомогательным, по бизнес - процессам управления, развития стратегии компании) [155, с. 19-32].

Формирование бухгалтерской управленческой отчетности по бизнес-процессам позволяет:

- получить информацию о результатах деятельности компании в разрезе отдельных бизнес-процессов;
- планировать и анализировать эффективность бизнес-процессов и деятельности компании в целом;
- принимать обоснованные управленческие решения на основе данной информации;
- укрепить финансовую дисциплину и подчинить интересы отдельных структурных подразделений интересам компании в целом.

Предлагаемые формы управленческой отчетности включают три раздела, где отражаются: учетные показатели о расходах, связанных с осуществлением бизнес-процессов; справочная и аналитическая информация, совокупность которых позволяет получить всестороннее представление о бизнес-процессах телекоммуникационной компании.

При разработке указанных показателей мы исходили из необходимости составления каждой формы бухгалтерской управленческой отчетности как системы показателей в целях принятия верных управленческих решений на основе взаимосвязи отдельных показателей финансово-хозяйственной деятельности [135, 136].

Первая форма бухгалтерской управленческой отчетности отражает исполнение бюджета расходов по основным бизнес-процессам телекоммуникационной компании.

В первом разделе формы представлены статьи расходов на осуществление основных бизнес-процессов в разрезе отдельных подпроцессов.

Во втором разделе «Справочная информация» рекомендуется отражать показатели, необходимые для расчета аналитических показателей, включенных в третий раздел соответствующей отчетной формы. В качестве таких показателей, по нашему мнению, необходимо выделять: среднесписочную численность работников основных бизнес-процессов, среднее количество линий, выручку и прибыль от продаж.

Среднесписочная численность работников характеризует среднюю величину задействованных в основных бизнес-процессах трудовых ресурсов.

Показатель «Среднее количество линий» - один из важных индикаторов оценки деятельности телекоммуникационной компании, так как именно количество линий как наиболее активная часть производственных мощностей обеспечивает получение доходов компанией.

Показатели выручки и прибыли от продаж рассчитываются так же, как и при других видах экономической деятельности.

В третьем разделе «Аналитическая информация» представлены расчетные показатели, необходимые для комплексной оценки эффективности выполнения основных бизнес-процессов в телекоммуникационной компании.

Например, количество линий на 1 работника основных бизнес-процессов характеризует эффективность использования трудовых ресурсов. Выручка на одну линию показывает степень финансовой отдачи единицы производственной мощности, которая рассчитывается как отношение суммы выручки к среднему количеству линий.

Расходы по основным бизнес-процессам на 1 линию характеризуют затраты телекоммуникационной компании по основным бизнес-процессам на обслуживание единицы производственной мощности.

Показатель «Средние расходы в расчете на 1 работника основных бизнес-процессов» позволяет оценить эффективность управления соответствующими видами затрат и характеризует количественную оценку затрат на содержание одного работника основных бизнес-процессов. Рассчитывается данный показатель как отношение расходов на персонал (затраты на оплату труда, в т. ч. выплаты по коллективным договорам и трудовым контрактам, а также страховые взносы) к среднесписочной численности.

Средняя заработная плата работников основных бизнес-процессов определяется как отношение расходов на оплату труда без учета страховых взносов к среднесписочной численности.

Для оценки экономической эффективности результатов деятельности основных бизнес-процессов используется показатель рентабельности производственных затрат, который определяется как отношение прибыли от продаж к сумме расходов по основным бизнес-процессам.

Таким образом, предлагаемый Отчет об исполнении бюджета расходов основных бизнес-процессов содержит не только информацию о фактических и плановых расходах основных бизнес-процессов, но и дополнительную информацию, представленную во втором и третьем разделах формы, которая позволяет более полно охарактеризовать результаты выполнения указанных бизнес-процессов в системной связи с факторами, определяющими эту результативность.

Аналогичным образом построены бухгалтерские управленческие отчеты по исполнению бюджетов расходов по вспомогательным бизнес-процессам, бизнес-процессам управления и бизнес-процессам развития стратегии компании, каждый из которых включает справочную информацию, необходимую для расчета аналитических показателей третьего раздела.

Для того чтобы управленческая отчетность была более информативной, можно ее дополнить не только плановыми показателями, но и данными предшествующих периодов. Такой отчет позволит видеть развитие событий во времени и динамику затрат. Кроме того, можно дополнить отчеты текстовыми пояснениями о причинах отклонений.

После подготовки отчетов об исполнении бюджетов расходов по каждой группе указанных бизнес-процессов составляется сводный (итоговый) бюджет телекоммуникационной компании.

Форма рекомендуемого отчета по исполнению сводного бюджета телекоммуникационной компании с отражением доходов, расходов в разрезе бизнес-процессов, а также полученного финансового результата представлена в таблице 43.

В третий раздел сводного бюджета «Аналитическая информация» кроме рассмотренных выше показателей, рекомендуется включение показателей эффективности труда и использования основных производственных фондов.

Как известно, опережение темпов роста производительности труда по сравнению с темпами роста средней заработной платы обеспечивает снижение себестоимости продукции (работ, услуг), увеличение рентабельности и повышение эффективности производства.

Поэтому каждая компания должна соблюдать принцип опережения роста производительности труда при планировании показателей по труду, соблюдение которого можно как раз проследить, используя предлагаемую форму сводного бюджета.

Показателем, характеризующим эффективность перспективных сегментов рынка в телекоммуникационных компаниях, является средний доход от абонента, который определяется как отношение доходов, полученных от абонентов, к средней численности абонентов за рассматриваемый период. Этот показатель может быть рассчитан для отдельных групп абонентов (например, население и организации), что позволяет оценить эффективность применяемых тарифных планов с точки зрения их привлекательности для абонентов.

В качестве одного из основных показателей эффективности деятельности телекоммуникационных компаний в российской практике используется такой укрупненный стоимостный показатель, как себестоимость 100 руб. доходов, который рекомендуется отражать в предлагаемой форме отчета.

Таблица 43 - Отчет об исполнении сводного бюджета ЗАО «Инфосвязь» за 2012 г., тыс. руб.

№ п/п	Подпроцессы	План	Факт	Отклонение
I	Характеристика бизнес-процессов			
1	ДОХОДЫ, в т. ч.	39 174	42 379	3 205
1.1	Услуги связи	21 078	23 672	2 594
1.2	СМР, в т. ч. проектные работы	7 500	7 609	109
1.4	Оптовая торговля	4 807	4 980	173
1.5	Вознаграждение по агентским договорам и договорам комиссии	3 789	4 045	256
1.6	Иные выполненные работы, оказанные услуги	2 000	2 073	73
2	РАСХОДЫ, в т. ч.	37 657	38 670	1 013
2.1	Основные бизнес-процессы	25 565	26 185	620
2.2	Вспомогательные бизнес-процессы	6 541	6 641	100
2.3	Бизнес-процессы управления	5 551	5 843	293
3	ПРИБЫЛЬ (УБЫТОК) ОТ ПРОДАЖ	1 517	3 709	2 192
4	ПРОЧИЕ ДОХОДЫ, в т. ч.	260	256	-4
	Списание кредиторской задолженности	29	29	0
	Прибыль прошлых лет	230	226	-4
	Прочие доходы	1	1	0
5	ПРОЧИЕ РАСХОДЫ, в т. ч.	382	403	21
	Списание дебиторской задолженности	32	32	0
	Убытки прошлых лет	50	44	-6
	Налог на имущество	300	277	-23
	Прочие расходы	0	50	50
6	ПРИБЫЛЬ ДО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ	1 395	3 562	2 167
7	НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ	307	653	346
8	ЧИСТАЯ ПРИБЫЛЬ	1 088	2 909	1 821
II	СПРАВОЧНАЯ ИНФОРМАЦИЯ			
	<i>Среднесписочная численность работников компании, чел.</i>	40	38	-2
	<i>Среднее количество линий, ед.</i>	6 120	6 123	3
	<i>Количество абонентов, чел.</i>	5 605	5 751	146
	<i>Стоимость основных фондов, тыс. руб.</i>	12 083	12 380	297
III	АНАЛИТИЧЕСКАЯ ИНФОРМАЦИЯ			
	<i>Количество линий на 1 работника, шт.</i>	153	161	8
	<i>Выручка на 1 линию, руб.</i>	6 401	6 921	520
	<i>Средний доход от абонента, руб.</i>	3 761	4 116	356
	<i>Расходы бизнес-процессов на 1 линию, руб.</i>	6 153	6 316	162
	<i>Средняя заработная плата работников, руб.</i>	22 399	23 578	1 179
	<i>Средние расходы на персонал на 1 работника компании, руб.</i>	26 908	30 285	3 378
	<i>Себестоимость 100 руб. выручки, руб. / 100 руб.</i>	90,07	91,25	1
	<i>Производительность труда, руб. на 1 работника</i>	979	1 115	136
	<i>Фондоотдача, руб. на 100 руб. ОПФ</i>	90	235	145
	<i>Рентабельность затрат по бизнес-процессам, %</i>	4,03	9,59	+ 5,56

Таким образом, отчет об исполнении сводного бюджета характеризует целостную картину формирования финансового результата деятельности компании за бюджетный период.

Рекомендуемый вариант внутреннего отчета по ключевым показателям финансово-хозяйственной деятельности телекоммуникационной компании представлен в таблице 44.

Таблица 44 - Предлагаемая форма внутреннего отчета по ключевым показателям, составленного по данным ЗАО «Инфосвязь» за 2012 г.

№ п/п	Основные направления деятельности	Показатели	План	Факт	Отклонение
1	Финансы	Выручка, тыс. руб.	39 174	42 379	3 205
		Прибыль от продаж, тыс. руб.	1 517	3 709	2 192
		Выручка на одну линию, тыс. руб.	6 401	6 921	520
2	Клиенты и продукты	Количество абонентов, чел.	5 605	5 751	146
		Доля рынка, занимаемая компанией, %	4,2	5,3	1,1
		Средний доход от абонента, руб.	3 761	4 116	356
		Рентабельность продаж, %	4,03	9,59	5,56
3	Бизнес-процессы	Себестоимость бизнес-процессов, тыс. руб.	37 657	38 670	1 013
		Монтированная емкость телефонных станций, номеров	6 446	6 446	0
		Используемая емкость телефонных станций, номеров	5 605	5 751	146
		Среднее количество линий, ед.	6 120	6 123	3
		Протяженность линий связи, км	15 300	15 308	8
4	Инвестиции	Сумма инвестиций за период, тыс. руб.	2 000	1 978	-22
5	Обучение персонала	Производительность труда, руб. на 1 работника	979	1 115	136
		Затраты на обучение и повышение квалификации работников, тыс. руб.	75	70	-5
6	Взаимодействие с государственными и правоохранительными органами	Суммы штрафов нефинансовые санкции за несоблюдение нормативной базы, тыс. руб.	-	0	x
		Наличие (отсутствие) претензий к компании со стороны органов власти	-	отсутствуют	x

Показатели данной формы сгруппированы по шести направлениям: финансы, клиенты и продукты, бизнес-процессы, инвестиции, обучение персонала и взаимодействие с государственными и правоохранительными органами, выделение которых более подробно рассмотрено в предыдущем параграфе.

Так, выделение в отдельный блок инвестиций в основные средства, информационные технологии и системы, связано с тем, что внедрение инноваций и модернизация внутренних бизнес-процессов возможны только за счет существенных инвестиций в эти активы.

Выделение направления «взаимодействие с государственными и правоохранительными органами» обусловлено высокой значимостью отрасли связи для жизни общества и государства и в связи с этим существующей практикой регулирования на государственном уровне отдельных аспектов деятельности телекоммуникационных компаний.

Приведенные в отчете ключевые показатели результативности учитывают специфику оказания услуг связи. Своевременное формирование этих показателей и их детальный анализ позволяет осуществлять постоянный мониторинг внутренней и внешней деятельности оператора связи, что имеет существенное значение для повышения конкурентоспособности телекоммуникационных компаний.

Таким образом, информация, содержащаяся в предлагаемых формах бухгалтерской управленческой отчетности по исполнению бюджетов бизнес-процессов, предоставляет возможность осуществлять всесторонний контроль за расходами каждого бизнес-процесса телекоммуникационной компании, выявлять отклонения фактических расходов от бюджетных показателей, а также причины их возникновения. Кроме того, анализ данных форм отчетностей позволит оценить эффективность выделенных групп бизнес-процессов, определить взаимосвязь между профессиональными действиями руководителей и исполнителей бизнес-процессов, осуществляемыми по оказанию услуг связи, и величиной расходов на их реализацию. Информация внутреннего отчета по ключевым показателям необходима для комплексной оценки эффективности состояния телекоммуникационной компании.

Сравнительный анализ результатов бизнес-процессов компании, отраженных в этом отчете, с показателями других компаний данной отрасли позволяет оценить положение телекоммуникационной компании на рынке и разработать мероприятия по ее дальнейшему развитию.

Таким образом, разработанные рекомендации формируют комплексное методическое обеспечение управленческого учета по бизнес-процессам в телекоммуникационных компаниях.

Предложения по выделению структуры бизнес-процессов телекоммуникационных компаний и группировке расходов по ним позволят обеспечить получение своевременной и детальной информации о затратах по каждому бизнес - процессу, подпроцессу, функции.

Методические разработки по формированию бюджетов по центрам финансовой ответственности с учетом бизнес-процессов и комплекта форм управленческих отчетов об их исполнении позволят оценить качество выполнения бизнес-процессов и их эффективность, а также сформировать надежную и уместную информацию для обоснования управленческих решений оперативного, тактического и стратегического характера.

4.6 Вопросы для самоконтроля

1. Опишите внутреннюю структуру телекоммуникационной деятельности.
2. Охарактеризуйте нормативно - правовое регулирование телекоммуникационной деятельности.
3. Назовите отличительные особенности деятельности предприятий связи, оказывающие влияние на специфику организации управленческого учета.
4. Охарактеризуйте систему раздельного учета доходов и расходов по видам услуг связи в телекоммуникационных компаниях.
5. Назовите категории предприятий связи, обязанные вести раздельный учет доходов и расходов по видам услуг связи.
6. В чем состоят проблемы использования системы раздельного учета доходов и расходов по видам услуг связи, какие пути решения проблем можно предложить?
7. Дайте определение бизнес-процессам, охарактеризуйте их структуру.
8. Как классифицируются бизнес-процессы телекоммуникационной компании в модели eTOM?

9. Приведите этапы организации учета затрат по бизнес-процессам в телекоммуникационной компании.

10. Как группируются затраты по основным, вспомогательным бизнес-процессам, бизнес-процессам управления и развития стратегии телекоммуникационной компании?

11. Назовите преимущества применения интегрированной системы бухгалтерского и управленческого учета.

12. В чем состоит специфика организации бюджетирования по бизнес-процессам в телекоммуникационных компаниях.

13. Укажите принципы составления матрицы распределения ответственности за выполнение бизнес-процессов.

14. Каковы особенности выделения центров финансовой ответственности в телекоммуникационных компаниях?

15. Охарактеризуйте особенности составления бюджетов на предприятиях связи.

16. Приведите виды бухгалтерской управленческой отчетности.

17. Раскройте структуру отчетов об исполнении бюджетов в телекоммуникационных компаниях

18. Приведите основные особенности составления внутреннего отчета телекоммуникационной компании по ключевым показателям.

4.7 Тесты для самопроверки

1. Предприятия связи, обязанные вести отдельный учет доходов и расходов по осуществляемым видам деятельности, оказываемым услугам связи и используемым для оказания этих услуг частям сети электросвязи:

- а) занимающие существенное положение в сети связи общего пользования;
- б) являющиеся субъектами естественной монополии в области связи;
- в) операторы универсального обслуживания;

г) занимающие существенное положение в сети связи общего пользования; являющиеся субъектами естественной монополии в области связи и операторы универсального обслуживания.

2. Наиболее перспективным методом учета для предприятий связи является:

- а) учет по производственным процессам;
- б) учет по бизнес-процессам;
- в) учет по видам деятельности;
- г) учет по функциям.

3. Раздельный учет доходов и расходов по услугам связи предполагает:

- а) учет в разрезе определенных аналитик;
- б) установление взаимосвязи между оказанными услугами связи и доходами и расходами, возникающими в результате оказания соответствующих услуг связи;
- в) распределение доходов и расходов по видам деятельности и услугам связи на основе установления взаимосвязи между оказанными услугами связи и доходами и расходами, возникающими в результате оказания соответствующих услуг связи.

4. Для целей распределения затрат по профильным видам деятельности на объекты калькулирования процессы на предприятиях связи подразделяются на:

- а) основные;
- б) вспомогательные;
- в) совместные;
- г) все вышеперечисленные.

5. Учет затрат на производство продукции (работ, услуг) на предприятиях связи ведется на:

- а) 20-29 счетах;
- б) 30-39 счетах;
- в) 20 -39 счетах.

6. Раздельный учет доходов предприятия связи организуется в:

- а) учетной системе;
- б) системе биллинга;
- в) системе оперативного учета.

7. Статьи расходов, характерные только для телекоммуникационных компаний:

- а) плата за использование радиочастот;
- б) плата за выделение ресурса нумерации;
- в) расходы на приобретение и эксплуатацию биллинговой системы;
- г) обязательные отчисления в резерв универсального обслуживания;
- д) расходы на оплату услуг по присоединению и пропуску трафика;
- е) все выше перечисленные.

8. Наибольшее значение в структуре производственных затрат предприятия связи занимают:

- а) расходы на эксплуатацию и содержание сетей и линий связи;
- б) расходы на оплату труда работникам предприятия;
- в) расходы на оплату услуг по присоединению и пропуску трафика.

9. При интегрированной системе учета:

- а) счета-экраны не применяются;
- б) в системах финансового и управленческого учета используется единая система счетов и бухгалтерских проводок;
- в) верны оба ответа.

10. Какой частный бюджет является отправной точкой в процессе разработки генерального бюджета предприятия связи:

- а) бюджет коммерческих расходов;
- б) бюджет продаж;
- в) бюджет производства;
- г) бюджет себестоимости продаж.

11. В состав финансового плана предприятия связи входит:

- а) бюджет производства;
- б) бюджет коммерческо-сбытовых расходов;
- в) бюджет материальных и трудовых расходов;
- г) бюджет инвестиций.

12. Структура бюджета:

- а) строго регламентирована законодательством;
- б) предполагает сбалансированность доходов и расходов;
- в) зависит от объема планирования, размера организации и степени квалификации разработчиков;
- г) устанавливается в организации.

13. В телекоммуникационных компаниях не составляется бюджет:

- а) общепроизводственных расходов;
- б) прямых затрат на материалы;
- в) коммерческих расходов;
- г) прямых расходов на оплату труда.

14. К финансовым планам относят:

- а) план общехозяйственных затрат;
- б) бюджет производственной себестоимости;
- в) план продаж;
- г) прогнозный баланс.

15. В телекоммуникационных компаниях бюджет производства:

- а) совпадает с бюджетом продаж;
- б) может отражать существующие производственные мощности компании;
- в) является одним из видов операционных бюджетов;
- г) все выше перечисленное.

Словарь терминов

Бизнес-процесс – комплекс видов деятельности (работ), включающий конкретный набор функций и операций. Бизнес-процессы являются структурным компонентом процессно-ориентированного управления, позволяющие учесть такие важные аспекты деятельности, как ориентация на конечный продукт и заинтересованность каждого конкретного исполнителя в повышении его качества, более гибкое реагирование на внешние и внутренние изменения, оптимизация обмена информацией между функциональными подразделениями.

Бизнес-процессы развития стратегии компании – бизнес-процессы совершенствования и развития деятельности организации, целью которых является получение прибыли в долгосрочной перспективе.

Бизнес-процессы управления – бизнес-процессы, прямой целью которых является управление деятельностью организации. Это бизнес-процессы, которые обеспечивают выживание, конкурентоспособность и развитие организации, регулируют ее текущую деятельность. Типовая структура бизнес-процессов управления представляется стандартной цепочкой управленческого цикла: планирование, организация, учет, контроль и регулирование.

Биллинг – совокупность бизнес-процессов и функций, направленная на учет и тарификацию потребления услуг связи с последующим преобразованием данных о пользовании услугами и начисленной плате в формат счета, выставленного клиенту. Как правило, к функциям биллинга относят сбор, первичную обработку, контроль и регистрацию сведений о потреблении услуг, тарификацию и расчет стоимости оказанных услуг, выставление счетов с учетом всех скидок, штрафов и т.п. и прием оплаты.

Биржевые цены - цены реализации активов на торгово-промышленных, фондовых и др. биржах.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность – завершающий этап учетного цикла, система показателей о финансовом положении, финансовых результатах и

изменениях в финансовом положении за определенный период или на определенную дату.

Бюджетирование – ключевой элемент внутрифирменного контроля и корректировки стратегии, система управления по отклонениям. Сущность бюджетирования состоит в разработке взаимосвязанных планов производственно-хозяйственной деятельности предприятия и структурных подразделений исходя из стратегических и текущих целей функционирования, контроля за выполнением этих планов, в использовании корректирующих воздействий на отклонения от параметров их исполнения.

Возмещаемая стоимость - это наибольшее значение из двух сумм – ожидаемой стоимости актива, предполагающейся к возмещению экономическим субъектом в процессе его продажи или дальнейшего использования, включая ликвидационную стоимость.

Восстановительная стоимость - рыночная стоимость активов и обязательств организации на определенный момент времени с учетом рыночной оценки их покупки на эту дату, изношенности и фактического состояния объекта, т.е. это сумма, которая должна быть уплачена хозяйствующим субъектом за приобретение аналогичных объектов взамен имеющихся.

Вспомогательные бизнес-процессы – бизнес-процессы, которые поддерживают инфраструктуру организации. Клиентами вспомогательных бизнес-процессов являются основные бизнес-процессы, структурные подразделения и сотрудники организации.

Дисконтированная стоимость - приведенная к текущему моменту стоимость будущих потоков денежных средств, предполагаемых к получению в результате использования или владения каким - либо активом.

Доходы - увеличение экономических выгод в течение отчетного периода в результате притока активов и (или) повышения их стоимости и (или) уменьшения обязательств, приводящие к увеличению капитала организации за исключением вкладов собственников.

Затраты - стоимость капитала, вовлеченного в отчетном периоде в предпринимательскую деятельность хозяйствующего субъекта, трансформируемого в момент признания в учете в расходы (текущего или будущих периодов) и в активы; исчисленного с достаточной степенью точности, сопоставляемого с доходами текущего или будущего периодов.

Издержки производства - стоимость всех ресурсов, использованных на производство продукции (работ, услуг) за отчетный период, приходящихся на готовую продукцию и остатки незавершенного производства.

Интегрированная (однокруговая, монистическая) система бухгалтерского и управленческого учета – система, предполагающая использование единой системы счетов и бухгалтерских проводок, единство принципов отражения учетной информации, взаимосвязь регистров учета и внутренней отчетности, формирование единой учетной политики финансового и управленческого учета. В однокруговой модели учета затрат выделяют: 1) системы без использования счетов управленческого учета; 2) системы с использованием специальных счетов управленческого учета.

Ключевые показатели результатов деятельности (Key Performance Indicators, KPI) - набор показателей по которым оцениваются результаты деятельности компании, объединяющие результативность (степень достижения запланированных результатов) и эффективность (соотношение между достигнутыми результатами и затраченными ресурсами). Использование ключевых показателей дает организации возможность оценить свое состояние и помочь в оценке реализации стратегии.

Косвенная финансовая заинтересованность - финансовая заинтересованность в форме коллективных инвестиций, управление которыми в интересах собственника осуществляется с помощью инвестиционных институтов, контролировать которые такое частное или юридическое лицо не имеет возможности.

Ликвидационная стоимость - предполагаемая сумма, которую ожидает получить хозяйствующий субъект в конце срока полезного использования объекта

за вычетом ожидаемых затрат по их выбытию с учетом уровня рыночных цен на дату приобретения или переоценки этих активов.

Матрица распределения ответственности – наглядный метод назначения ответственных лиц за каждый бизнес-процесс или операцию, состоящий в построении матрицы, в которой по одной оси перечисляются назначенные операции, а по другой – структурные подразделения организации.

Мировые цены - экспортные цены ведущих фирм – производителей на стратегические виды сырья и продукцию машиностроения.

Независимость включает:

а) независимость мышления - образ мышления, который позволяет составить независимое суждение без учета влияния посторонних факторов, которые могут поставить под сомнение профессионализм такого суждения, а также действовать со всей честностью, соблюдать объективность и выносить истинно профессиональные суждения;

б) независимость поведения - линия поведения, которая не позволяет иметь дело с фактами и обстоятельствами, которые могут отрицательно повлиять на объективность, честность или профессиональный скептицизм фирмы (или члена проверяющей группы).

б) финансовая заинтересованность в форме коллективных инвестиций, правление которыми в интересах собственника осуществляется с помощью инвестиционных институтов, которые такое частное или юридическое лицо имеет возможность контролировать.

Объективность - совокупность непредвзятости, знания существа вопроса и интеллекта, отсутствия конфликта интересов.

Основные бизнес-процессы – бизнес-процессы, которые прямым образом участвуют в реализации основных бизнес - направлений компании и генерируют ее доходы. К ним относятся процессы, ориентированные на производство товара или оказание услуги, являющиеся целевыми объектами создания предприятия.

Первоначальная стоимость (фактическая себестоимость) - стоимость приобретения (покупки) активов и всех затрат хозяйствующего субъекта на

доведение активов до состояния, пригодного к их использованию; определяемая на основании фактических договоров (сделок), заключаемых в условиях рынка.

Потребители рекламы - лица, на привлечение внимания которых к объекту рекламирования направлена реклама (38-ФЗ «О рекламе»).

Профессиональный бухгалтер - лицо, получившее аттестат профессионального бухгалтера ИПБ России по специальности "главный бухгалтер", "бухгалтер-эксперт (консультант)", "финансовый директор", "финансовый менеджер", "финансовый эксперт (консультант)" и являющееся членом ИПБ России (ТИПБ).

Прямая финансовая заинтересованность - финансовая заинтересованность, непосредственно имеющаяся у подконтрольного физического или юридического лица (в том числе через доверительное управление, коллективные инвестиции, наследование, посредников);

Публичность - сообщение общественности сведений о достоинствах профессионального бухгалтера, которые не являются его рекламой.

Раздельный учет доходов и расходов оператора связи - это сбор информации и составление операторами связи отчетов о доходах и расходах раздельно по осуществляемым видам деятельности, оказываемым услугам связи и используемым для оказания этих услуг частям сети электросвязи в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации. Ведение раздельного учета доходов и расходов осуществляется операторами связи, исходя из принципов существенности и экономической целесообразности детализации учета, полноты и непротиворечивости информации.

Расходы - уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода в результате оттока активов и (или) снижения их стоимости и (или) увеличения обязательств, приводящие к уменьшению капитала организации за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников).

Расширенная карта процессов телекоммуникационной компании (enhanced Telecom Operations Map, eТОМ) – эталонная архитектура бизнес-процессов, предназначенная для поставщиков услуг связи, а также их партнеров,

работающих в телекоммуникационной отрасли. eТОМ представляет собой набор типовых процессов-элементов (шагов бизнес-процессов или операций), организованных в виде иерархической структуры, разработанная консорциумом ТМ Forum.

Реклама - информация, созданная в процессе осуществления рекламной деятельности, переданная рекламодателю и направленная на привлечение внимания к объекту рекламирования, формирование или поддержание интереса к нему и его продвижение на рынке (авторское определение).

Рекламная продукция - совокупность продуктов рекламной деятельности, имеющих материально-вещественную форму, например брошюры, каталоги, сувениры, а также и не имеющие материальное содержание - слоган, сценарий, макет, объявление.

Рекламное агентство - специализированная организация, осуществляющие функции рекламопроизводителя и рекламодателя, представляющая рекламодателям полный или ограниченный объем услуг по планированию и проведению рекламной кампании.

Рекламный агент - специалист, представляющий рекламное агентство и осуществляющий от его имени контракты и взаимодействия с организациями и потребителями.

Рекламный продукт - объект интеллектуальной собственности рекламодателя, способный приносить ему экономические выгоды в будущем при его использовании и распространении в период проведения рекламной кампании.

Рекламный ролик - аудиовизуальное произведение, ограниченное продолжительностью по времени (30-90 секунд) и содержащее информацию об объекте рекламирования и (или) о предприятии-рекламодателе.

Рекламодатель - изготовитель или продавец товара, определяющий объект рекламирования и (или) содержание рекламы.

Рекламопроизводитель - лицо, осуществляющее полностью или частично приведение информации в готовую для распространения в виде рекламы форму.

Рекламораспространитель - лицо, осуществляющее распространение рекламы любым способом, в любой форме и с использованием любых средств.

Рыночная стоимость - стоимость, по которой могут быть приобретены или проданы товары, работы, услуги на определенную дату времени в обычных условиях активного рынка.

Сбалансированная система показателей (Balanced Scorecard, BSC) – методика общей оценки деятельности предприятия, предназначенная для анализа эффективности работы компании по достижению стратегических целей.

Справочные цены - официально публикуемые цены производителей или торговых организаций в информационных свиданиях (справочных, каталогах и т.п.)

Телекоммуникационная деятельность – вид деятельности по созданию, преобразованию и использованию телекоммуникационной инфраструктуры, оказанию телекоммуникационных услуг (прием, обработка и передача сообщений по техническим каналам).

Телекоммуникационные компании - компании, предоставляющие услуги телефонной связи, кабельного телевидения, доступа и работы в интернет, передачи и обработки данных, а также интегрированных телекоммуникационных услуг.

Управленческая отчетность – это система учетно-аналитической информации, содержащаяся в формах отчетности, представленная в виде системы учетных и расчетных показателей с использованием совокупности форматов, сформированная в соответствии с внутренними регламентами организации, характеризующая внутреннюю и внешнюю среду организации в целом и (или) ее сегментов и оперативно удовлетворяющая информационные потребности внутренних пользователей информации.

Услуга связи - деятельность по приему, обработке, хранению, передаче, доставке сообщений электросвязи или почтовых отправлений.

Учетная политика для цели управленческого учета – это принятая организацией совокупность способов ведения учета, калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) и составления внутренней отчетности с целью контроля и управления деятельностью организации.

Финансовая заинтересованность - заинтересованность в акциях или долговых ценных бумагах, займах или иных кредитных инструментах организации, в том числе в производных финансовых инструментах.

Цена возможной реализации - рыночная стоимость различных видов дефектного или неликвидного имущества.

Центры финансовой ответственности (ЦФО) – элементы финансовой структуры компании, выполняющие хозяйственные операции в соответствии со своим бюджетом и обладающие для этого необходимыми ресурсами и полномочиями, функционирующие в виде центров доходов, центров расходов, центров прибыли или центров инвестиций.

Цены предложений - цены, предлагаемые производителями и торговыми посредниками, публикуемые в прайс-листах, каталогах и т.п.

Цены тендерных торгов - цены, формируемые при конкурсном размещении заказов по тендерным торгам.

цены фактических сделок - договорные цены по операциям купли-продажи между организациями внутри страны.

Явно незначительный - имеющий незначительный характер, не влекущий за собой существенных последствий.

Список использованных источников

1. Андерсен, Бьерн. Бизнес-процессы / Б. Андерсен // Инструменты совершенствования: пер. с англ. - М.: РИА «Стандарты и качество». - 2003. - 272 с.
2. Аскери, О. Профессиональное суждение: что это такое и как с ним бороться [Электронный ресурс] / О. Аскери // МСФО: практика применения. - 2008. - № 4. - Режим доступа: <http://www.garant.ru>.
3. Бабаев, Ю.А. Бухгалтерский учет: учебник / Ю.А. Бабаев. - М.: ТК Велби Изд-во Проспект, 2006. – 266 с.
4. Бабаев, Ю.А. Теория бухгалтерского учета: учебник для вузов – 3-е изд., переработанное и дополненное / Ю.А. Бабаев. - М.: ТК Велби Изд-во Проспект, 2005. – 256 с.
5. Бакаев, А.С. Бухгалтерский учет: учебник - 4-е изд., перераб. и доп. / А.С. Бакаев, П.С. Безруких, Н.Д. Врублевский - М.: Бухгалтерский учет, 2002. – 719 с.
6. Бакаев, А.С. Толковый бухгалтерский словарь / А.С. Бакаев. - М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2006. – 176 с.
7. Балтин, А.В. Повышение эффективности системы раздельного учета затрат в телекоммуникационной компании / А.В. Балтин // Вестник Оренбургского государственного университета. - 2011. - № 8 (127). - С. 165-168.
8. Безруких, П.С. Комментарий к Положению о составе затрат / П.С. Безруких. - М.: Финансы, 1999. – 256 с.
9. Блатов, Н.А. Основы промышленного учета и калькуляции / Н.А. Блатов. – М.: ГОНТИ, 1939. – 371 с.
10. Богданова, Н.В. Изюминка профессионального суждения / Н.В. Богданова // Бухгалтерия и банки. - 2005. - № 3. - С. 18-21.
11. Большой Бухгалтерский Словарь / Под ред. А.Н. Азрилияна. – М.: Институт новой экономики. - 1999. – 574 с.

12. Большой экономический словарь / Под ред. А.Н. Азрилияна. - 6-е изд., доп. – М.: Институт новой экономики, 2004. – 1376 с.
13. Бримсон, Дж. Процессно-ориентированное бюджетирование. Внедрение нового инструмента управления стоимостью компании / Дж. Бримсон, Дж. Антос. - М.: Вершина, 2007. - 336 с.
14. Бухгалтерская отчетность организации: положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 4/99): утв. Приказом Минфина РФ от 06.07.99 г. № 43н. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
15. Бухгалтерский (финансовый) учет. Учет производства, капитала, финансовых результатов и финансовая отчетность: учеб. пособие / Под ред. проф. В.А. Пипко. - М.: Финансы и статистика, 2004. - 352с.
16. Валдайцев, С.В. Современные принципы оценки интеллектуальной собственности / С.В. Валдайцев // Финансовый мир. - М.: Изд-во Проспект. - 2004. - Вып. 2. - С. 156-169.
17. Вахрушина, М.А. Бухгалтерский управленческий учет / М.А. Вахрушина. - М.: Омега - Л, 2010. - 572 с.
18. Вейцман, Р.Я. Фабрично-заводское счетоводство в связи с калькуляцией и коммерческой организацией фабрик и заводов / Р.Я. Вейцман. – 2-е изд. – Одесса, 1916. – 392 с.
19. Волков, Н.Г. Учет отклонений в стоимости материальных ценностей / Н.Г. Волков // Бухгалтерский учет. – 2003. - № 5. – С. 49 – 55.
20. Волков, Д.Л. Финансовый учет: теория, практика, отчетность организации: учеб. Пособие / Д.Л. Волков. – СПб.: Издат. дом С. - Петерб. гос. ун-та, 2006. – 640 с.
21. Воробиенко, П.П. Инфокоммуникации: термины и определения / П.П. Воробиенко, Л.А. Никитюк // Восточно-Европейский журнал передовых технологий. - 2011. - № 6/2 (54). - С. 4-6.
22. Врублевский, Н.Д. Совершенствование нормативного метода учета / Н.Д. Врублевский. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 103 с.

23. Врублевский, Н.Д. Управленческий учет издержек производства: теория и практика / Н.Д. Врублевский. - М.: Финансы и статистика, 2002. – 352 с.
24. Врублевский, Н.Д. Учет затрат на производство в издательствах / Н.Д. Врублевский // Бухгалтерский учет. – 2000. - №5. – С. 28-37. - №6. – С. 22-26
25. Врублевский, Н.Д. Учет затрат на химических предприятиях / Н.Д. Врублевский // Бухгалтерский учет. – 2000. - №9. – С.30 - 36.
26. Врублевский, Н.Д. Калькулирование себестоимости продукции в комплексных химических производствах / Н.Д. Врублевский // Бухгалтерский учет. - 2000. - №16. – С.37 - 40.
27. Врублевский, Н.Д. Учет затрат в энергопредприятиях / Н.Д. Врублевский // Бухгалтерский учет. – 2000. - №19. – С. 43 - 49.
28. Генералова, Н.В. Профессиональное суждение и его применение при формировании отчетности, составленной по МСФО / Н.В. Генералова // Бухгалтерский учет. - 2005. - № 23. - С. 54 - 61.
29. Гражданский кодекс РФ / Библиотека кодексов: выпуск 3(76). – М.: Инфра – М, 2005. – 512 с.
30. Годовой отчет ОАО «Ростелеком» по итогам 2012 года [Электронный ресурс]. Режим доступа: http://www.rostelecom.ru/ir/disclosure/annual_reports.php.
31. ГОСТ Р ИСО 9001-2008. Системы менеджмента качества. Требования. - М.: Стандартиформ, 2009. - 26 с.
32. Губайдуллина, А.Р. Принципы учета, определяющие применение профессионального суждения бухгалтера в условиях перехода к Международным стандартам финансовой отчетности / А.Р. Губайдуллина // Международный бухгалтерский учет. - 2012. - № 28. – С. 39 - 48.
33. Данякина, Е.И. Организационная культура и профессиональное суждение бухгалтера / Е.И. Данякина // Бухгалтерский учет. - 2012. - № 1. - С. 123 - 125.
34. Доходы организации: положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 9/99): утв. Приказом Минфина РФ от 06.05.99 г. № 32н. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

35. Дружиловская, Т.Ю. Признание, оценка и учет запасов по российским и международным стандартам / Т.Ю. Дружиловская // Бухгалтерский учет. - 2006. - № 1. - С. 57 – 62.
36. Евстратова, И.В. Профессиональное суждение бухгалтера: что это? / И.В. Евстратова // Бухгалтерский учет. - 2011. - № 2. - С. 102 – 104.
37. Егорова, Е.М. Проблемы и перспективы применения профессионального суждения современным бухгалтером / Е.М. Егорова // Бухгалтерский учет. - 2010. - № 23. - С. 42 - 51.
38. Елиферов, В.Г. Бизнес-процессы: Регламентация и управление / В.Г. Елиферов, В.В. Репин. - М.: ИНФРА-М, 2005. - 319 с.
39. Ендовицкий, Д.А. Финансовые резервы организации; анализ и контроль: научное издание / Д.А.Ендовицкий, А.Н.Исаенко. – М.: Кнорус, 2007. – 304 с.
40. Ефремова, А.А. Достоверность отчетности вопреки требованиям ПБУ: нарушение или профессионализм? / А.А. Ефремова // Бухгалтерский учет. - 2008. - № 16. - С. 43 - 46.
41. Ефремова, А.А. Формирование учетной стоимости материально-производственных запасов / А.А. Ефремова // Бухгалтерский учет. - 2002. - № 14. – С. 53 – 57.
42. Забродская, К.А. Инфокоммуникационные услуги: сущность, особенности, классификация / К.А. Забродская // Вестник связи. – 2013. - № 5 (121). - С. 27 - 31.
43. Зимакова, Л.А. Создание интегрированной системы финансового и управленческого учета / Л.А. Зимакова // Экономический анализ: теория и практика. - 2009. - № 8 (137). - С. 25 - 30.
44. Ибрагимов, Р.С. Перспективы правового регулирования отношений в сфере инфокоммуникационных услуг / Р.С. Ибрагимов, В.А. Вайпан, С.Р. Гладких // Право и экономика. - 2010. - № 3. - С. 4 - 12.
45. Ивлев, В.А. Реорганизация деятельности предприятий: от структурной к процессной организации / Ивлев, В.А., Т.В. Попова. - М.: Научтехлитиздат, 2000. - 282 с.

46. Казанникова, Е.В. Профессиональное суждение бухгалтера в условиях стандартизации учета: автореф. дис. ... канд. экон. наук. / Е.В. Казанникова. - СПб., 2007. – 17 с.

47. Каплан, Р. Функционально-стоимостной анализ: практическое применение: пер. с англ. / Р. Каплан, Р. Купер. - М.: Вильямс, 2008. - 352 с.

48. Карзаева, Н.Н. Учет транспортно-заготовительных расходов / Н.Н. Карзаева // Бухгалтерский учет. - 2002. - №14. – С.17 - 21.

49. Каспина, Р.Г. Применение процессно-ориентированного подхода в управленческом учете при формировании бизнес-модели организации / Р.Г. Каспина, Л.С. Хапугина // Международный бухгалтерский учет. - 2013. - № 39. - С. 2 - 8.

50. Ковалев, В.В. Гудвилл как бухгалтерская категория / В.В. Ковалев // Бухгалтерский учет. - 2005. - № 8. - С. 52 – 59.

51. Кодекс этики аудиторов России // Одобрен Советом по аудиторской деятельности при Минфине России (протокол № 56 от 31 мая 2007 г.). - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

52. Кодекс этики профессиональных бухгалтеров / Международная федерация бухгалтеров, 2010. - Режим доступа: <http://www.ifac.org>.

53. Кодекс этики профессиональных бухгалтеров – членов ИПБ России // Утверждено Решением Президентского совета Института профессиональных бухгалтеров и аудиторов России Протокол № 09/-07 от 26 сентября 2007 г. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

54. Кондраков, Н.П. Бухгалтерский учет: учебник / Н.П. Кондраков. - М.: ИНФРА - М, 2005. – 592 с.

55. Кондраков, Н.П. Бухгалтерский (финансовый), управленческий учет: учебник/ Н.П.Кондраков. – М.: ТК Велби: Из-во Проспект, 2006. – 448 с.

56. Кондукова, Э.В. ABC - Себестоимость без искажений / Э.В. Кондукова. - М.: Эксмо, 2008. - 288 с.

57. Конституция Российской Федерации. - М.: Маркетинг, 2001. - 39 с.

58. Концептуальные основы подготовки финансовой отчетности 2011. - Режим доступа: <http://www.ifrs.org/IFRSs/Documents/English%20Web%20summaries/Conceptual%20Framework.pdf>

59. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России: одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине России и Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров 29.12.1997 г. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

60. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу: принята Приказом Минфина России от 01.07.2004 № 180. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

61. Коптелов, А.К. Стратегическое управление деятельностью телекоммуникационной компании на основе системы сбалансированных показателей / А.К. Коптелов // Мобильные телекоммуникации. - 2007 . - № 4. - С. 48 - 54.

62. Крылов, С.И. Сбалансированная система показателей: процесс формирования / С.И. Крылов // Международный бухгалтерский учет. - 2012. - № 11. - С. 19 – 32.

63. Крылов, С.И. Сбалансированная система показателей: тактический аспект / С.И. Крылов // Международный бухгалтерский учет. - 2011. - № 44. - С. 35 - 41.

64. Кузовкова, Т.А. Научные основы экономики отрасли инфокоммуникаций / Т.А. Кузовкова, Н.Е. Зоря // Т-Сотт- Телекоммуникации и Транспорт - 2012. - № 12. - С. 43 - 45.

65. Кузовкова, Т.А. Экономические аспекты конвергентного развития инфокоммуникаций / Т.А. Кузовкова // Электросвязь. - 2009. - № 2. - С. 16 - 19.

66. Кутер, М.И. Теория бухгалтерского учета: учебник.- 2-е изд., перераб. и доп. / М.И. Кутер. - Финансы и статистика, 2003. – 640 с.

67. Кутер, М.И. Теория бухгалтерского учета: учебник. – 3 -е изд., перераб. и доп. / М.И. Кутер. – М.: Финансы и статистика, 2006. – 592 с.

68. Лабзунов, П.П. Управление затратами на промышленных предприятиях России/ П.П. Лабзунов. - М.: ЗАО «Издательство «Экономика», 2005. – 222 с.

69. Лианский, М.Е. Профессиональное суждение и бухгалтерская отчетность организации / М.Е. Лианский, Е.В. Лимошина // Бухгалтерский учет. - 2006. - № 24. - С. 71 – 72.
70. Лилеева, Л.Р. Бухгалтерский учет в сфере связи и телекоммуникаций: автореф. дис. ... канд. экон. наук / Л.Р. Лилеева. - М., 2007. - 24 с.
71. Лысенко, Д.В. Управленческая отчетность / Д.В. Лысенко // Аудит и налогообложение. - 2009. - № 3. - С. 20 - 23.
72. Львова, И.Н. Профессиональные объединения бухгалтеров: история создания и деятельности / И.Н. Львова. - М.: ИПБР – БИНФА. – 2005. – 320 с.
73. Манюшко, Е.В. Процессно-ориентированное бюджетирование в промышленной компании: автореф. дис. ... канд. экон. наук / Е.В. Манюшко. - Ростов-на-Дону, 2009. - 28 с.
74. Маняева, В.А. Методология управленческого учета расходов организации в системе стратегического контроллинга: автореф. дис. ... докт. экон. наук / В.А. Маняева. - Самара, 2011. - 46 с.
75. Маслова, Т.С. Концептуальная модель управленческого учета на основе методологии ABCM / Т.С. Маслова, Е.А. Москунова // Международный бухгалтерский учет. - 2011. - № 29. - С. 18 - 23.
76. Медведев, М.Ю. Общая теория учета: естественный, бухгалтерский и компьютерный методы / М.Ю. Медведев. - М.: Издательство «Дело и Сервис», 2001. – 752 с.
77. Международный кодекс рекламы // Директор. - 1995. - № 11. - С. 31-33.
78. Международные стандарты финансовой отчетности. - М.: Аскери-АССА, 2005. – 1062 с.
79. Методика расчета экономически обоснованных затрат и нормативной прибыли на услуги присоединения и услуги по пропуску трафика и на универсальные услуги связи: приказ Мининформсвязи РФ от 24.05.2006 № 66. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

80. Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов: приказ Минфина России от 28 декабря 2001 г. № 119н. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

81. Методические указания по учету основных средств: утв. Приказом МФ РФ от 13 октября 2003 г. № 91н. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

82. Молодцова, Ю.Н. Профессиональное суждение и область его применения / Ю.Н. Молодцова // Вектор науки Тольяттинского государственного университета. - 2011. - № 1. - С. 246 – 249.

83. МСФО (IAS) 2 «Запасы»: введен в действие на территории РФ приказом МФ РФ от 28.12.2015г. № 217н. - Режим доступа: <http://minfin.ru/>

84. МСФО (IAS) 16 «Основные средства»: введен в действие на территории РФ приказом МФ РФ от 28.12.2015г. № 217н. - Режим доступа: <http://minfin.ru/>

85. МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам»: введен в действие на территории РФ приказом МФ РФ от 28.12.2015г. № 217н. - Режим доступа: <http://minfin.ru/>

86. МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»: введен в действие на территории РФ приказом МФ РФ от 28.12.2015г. № 217н. - Режим доступа: <http://minfin.ru/>

87. МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»: введен в действие на территории РФ приказом МФ РФ от 28.12.2015г. № 217н. - Режим доступа: <http://minfin.ru/>

88. МСФО (IAS) 40 «Инвестиционное имущество»: введен в действие на территории РФ приказом МФ РФ от 28.12.2015г. № 217н. - Режим доступа: <http://minfin.ru/>

89. МСФО «IFRS» 13 «Оценка справедливой стоимости»: введен в действие на территории РФ приказом МФ РФ от 28.12.2015г. № 217н. - Режим доступа: <http://minfin.ru/>

90. Налоговый Кодекс РФ: Часть первая и вторая. – М.: Юрайт-Издат, 2006.- 639 с.

91. Немировский, И.Б. Бюджетирование. От стратегии до бюджета пошаговое руководство / И.Б. Немировский, И.А. Старожукова. - М.: Вильямс, 2007. - 512 с.

92. Николаева, С.А. Профессиональное суждение в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета / С.А. Николаева // Бухгалтерский учет. - 2000. - № 12. - С. 4 –9.

93. Никонова, И.Ю. Значение профессионального суждения бухгалтера при формировании учетной политики / И.Ю. Никонова // Вопросы современной науки и практики: университет им. В.И. Вернадского. - 2012. - № 2 (40). - С. 188 – 193.

94. Нурсеитов, Д. Профессиональное суждение бухгалтера: повышение качества отчетности или условия для финансовых манипуляций. - Режим доступа: <http://www.zakon.kz/86528-professionalnoe-suzhdenie-bukhgaltera.html>.

95. О бухгалтерском учете: федер. закон: [принят Гос. Думой 06.12.2011 № 402-ФЗ]. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

96. Общероссийский классификатор видов экономической деятельности. ОК 029-2014 (КДЕС Редакция 2.): утвержден приказом Росстандарта от 31.01.2014 г. № 14-ст. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

97. Общероссийский классификатор единиц измерения. ОК 015-94 (МК 002-97): утвержден Постановлением Госстандарта РФ от 26.12.1994 г. №366 (ред. от 31.10.2000 г.) - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

98. О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей: федеральный закон № 129-ФЗ от 08.08.2001 г. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

99. О государственном регулировании цен на услуги присоединения и услуги по пропуску трафика, оказываемые операторами, занимающими существенное положение в сети связи общего пользования: постановление Правительства РФ от 19.10.2005 № 627. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

100. О Концепции долгосрочного социально-экономического развития РФ на период до 2020 года: распоряжение Правительства РФ от 17.11.2008 № 1662-р. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

101. О лицензировании отдельных видов деятельности: федеральный закон от 08.08.2001 г. № 128-ФЗ. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>

102. О связи: федеральный закон № 126-ФЗ от 18.06.2003. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

103. О средствах массовой информации: федеральный закон № 2124-1 от 27.12.1991. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

104. Об авторском праве и других смежных правах: федеральный закон № 5351 –1 от 9 июля 1993 г. (утратил силу). - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

105. Об аудиторской деятельности: федеральный закон № 307-ФЗ от 30.12.2008 г. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

106. Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений // Большой сборник законов РФ «Директор»: Основные 10 кодексов и 90 законов РФ с последующими изменениями и дополнениями (по состоянию на 15 марта 2006г.) – Новосибирск: Сиб. Унив. Изд-во, 2006. – 903с. (Кодексы и законы России). – С.424 – 427.

107. Об информации, информационных технологиях и защите информации: федеральный закон № 149-ФЗ РФ 27.07.2006 г. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

108. Об оценочной деятельности в РФ: федеральный закон №135-ФЗ от 29.07.1998 г. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

109. Об утверждении Методических рекомендаций по ведению операторами связи раздельного учета доходов и расходов по осуществляемым видам деятельности, оказываемым услугам связи и используемым для оказания этих услуг частям сети электросвязи: приказ Мининформсвязи России от 21.03.2006 № 33. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

110. Об утверждении Порядка ведения операторами связи раздельного учета доходов и расходов по осуществляемым видам деятельности, оказываемым услугам связи и используемым для оказания этих услуг частям сети электросвязи: приказ Мининформсвязи России № 54 от 02.05.2006 г. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

111. Об утверждении Правил ведения раздельного учета доходов, затрат и задействованных активов операторами связи по регулируемым видам услуг

телекоммуникаций и услуг, технологически связанных с предоставлением услуг телекоммуникаций: приказ и.о. Председателя Агентства Республики Казахстан по регулированию естественных монополий и защите конкуренции от 12 декабря 2003 года № 312-ОД. – Режим доступа: [http:// www.arem.gov.kz](http://www.arem.gov.kz)

112. Ойхман, Е.Г. Реинжиниринг бизнеса: реинжиниринг организаций и информационные технологии / Е.Г. Ойхман, Э.В. Попов. - М.: Финансы и статистика, 1997. - 336 с.

113. О почтовой связи: федеральный закон № 176-ФЗ 17.07.1999 г. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

114. О рекламе: федеральный закон № 38-ФЗ от 13.06.2006 г. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

115. Официальный сайт Института управленческого учета США [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://www.imanet.org>.

116. Павлюков, Ю.А. Биллинговые системы в телекоммуникационной отрасли / Ю.А. Павлюков // ИНФОРМОСТ «Радиоэлектроника и Телекоммуникации». - 2003. - № 5 (29). - С. 53 - 58.

117. Палий, В.Ф. Основы калькулирования / В.Ф. Палий. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 288 с.

118. Пащенко, Т.В. Профессиональная грамотность как показатель качества ведения бухгалтерского учета / Т.В. Пащенко // Вестник Пермского университета. - 2013. - № 3(18). - С. 64 – 71.

119. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций: утв. Приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н. – М.: ИНФРА – М.2007. – 128 с.

120. Поклад, И.И. Учет, калькулирование и анализ себестоимости промышленной продукции / И.И. Поклад. – М.: Финансы, 1966. – 255 с.

121. Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций: утв. Письмом Минфина РФ от 30 декабря 1993 г. № 160. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

122. Помазанова, М.А. Профессиональное суждение бухгалтера / М.А. Помазанова // Бухгалтерский учет, анализ и аудит: история, современность и перспективы развития: материалы науч. конф. студ., асп., преп. 24 окт. 2007 г. – СПб.: СПбГИЭУ, 2008. - С.103 – 105.
123. Портер, М.Э. Конкуренция: перевод с англ. / М.Э. Портер. - М.: Вильямс, 2002. - 496 с.
124. Просвирина, И.И. Модели измерения стоимости неосязаемых активов предприятий / И.И. Просвирина // Вестник ЮрГУ . – 2005. - № 5. - С.42 – 50.
125. Пузов, Е.Н. Подходы к оценке и анализу эффективности бизнеса в рамках процессно-ориентированного управления / Е.Н. Пузов, С.Н. Яшин // Экономический анализ: теория и практика. - 2007. - № 16. - С. 8 - 16.
126. Пятов, М.Л. Профессиональное суждение в современной практике учета / М.Л. Пятов // Бухгалтерский учет. - 2008. - № 24. - С. 51 – 55.
127. Пятов, М.Л. Ограничения уместности и надежности бухгалтерской информации в трактовке МСФО / М.Л. Пятов, И.А. Смирнова // Бухгалтерский учет. - 2009. - № 16. - С. 34 - 41.
128. Райзберг, Б.А. Современный экономический словарь: 4-е изд., перераб. и доп. / Б.А. Райзберг, Л.Ш.Лозовский, Е.Б. Стародубцева. – М.: Инфра - М., 2004. - 480 с.
129. Расходы организации: положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 10/99): утв. Приказом Минфина РФ от 06.05.99 г. № 33н. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
130. Рейман, Л.Д. Закономерности функционирования и регулирования инфокоммуникаций / Л.Д. Рейман. - М.: Научная книга, 2003. - 272 с.
131. Румянцева, Е.Е. Новая экономическая энциклопедия / Е.Е. Румянцева. - М.: ИНФРА - М., 2005. – 724 с.
132. Сафонова, Л.А. Раздельный учет в телекоммуникациях / Л.А. Сафонова, Н.Ю. Плотникова, Е.И. Зуева. - М.: Горячая линия – Телеком, 2007. - 192 с.
133. Сквирская, Е.Л. Вопросы аудита оценочных значений: требования к проверке профессионального суждения, выражаемого при подготовке финансовой

отчетности / Е.Л. Сквирская // Финансовые и бухгалтерские. – 2008. - № 6. - Режим доступа: <http://www.garant.ru>.

134. Слободняк, И.А. Использование профессионального суждения при формировании учетно-аналитической информации бухгалтерской управленческой отчетности / И.А. Слободняк // Изв. Иркут. гос. эконом. акад. - 2011. - № 2. - С. 53 - 57.

135. Слободняк, И.А. Необходимость составления форм внутренней бухгалтерской отчетности, представленных как система показателей / И.А. Слободняк // Международный бухгалтерский учет. - 2012. - № 11. - С. 33 - 43.

136. Слободняк, И.А. Системный подход к формированию информации бухгалтерской управленческой отчетности / И.А. Слободняк // Международный бухгалтерский учет. - 2011. - № 29. - С. 31 - 38.

137. Словарь бухгалтера: англо-русский толковый словарь учетно-финансовых терминов.- М.: Изд-во «Финансовая газета». - 1993.

138. Смирнова, Е.А. Профессиональное суждение бухгалтера: понятие, сущность и содержание / Е.А. Смирнова // Теория и практика общественного развития. – 2012. - № 10. - С. 291 – 294.

139. Соколов, В.Я. Оценка по справедливой стоимости / В.Я. Соколов // Бухгалтерский учет. - 2006. - №1. - С. 50 – 54.

140. Соколов, Я.В. Бухгалтерский учёт от истоков и до наших дней: учебн. пособие для вузов / Я.В. Соколов.- М.: Аудит, ЮНИТИ,1996. - 638 с.

141. Соколов, Я.В. Профессиональное суждение бухгалтера: итоги минувшего века / Я.В. Соколов, Т.О. Терентьева // Бухгалтерский учет. - 2001. - № 12. - С. 53 – 57.

142. Соколов, Я.В. Профессиональное суждение - новый инструментарий современной бухгалтерии / Я.В. Соколов // Бухгалтерский учет. - 2005. - № 21. - С. 45 - 48.

143. Соколов, Я.В. Счета бухгалтерского учета: Содержание и применение: справочное пособие / Я.В. Соколов, В.В. Патров, Н.Н. Карзаева. – М.: Финансы и статистика, 2006. – 576 с.

144. Срапионов, О.С. Экономика связи / О.С. Срапионов [и др.]. - М.: Радио и связь, 1998. - 304 с.

145. Стандарты финансовой отчетности в синоптическом представлении. Федеративная Республика Германия, Международные стандарты финансовой отчетности, Российская Федерация / Под научным руководством проф. А.Г. Грязновой и доктора Клауса Штурани. – М.: Финансовая академия при Правительстве РФ, Эссен: РВЕ АГ, 2003 г.

146. Стоцкий, В.И. Теория и практика калькуляции / В.И. Стоцкий. – М.; Л.: Госнаучтехиздат, 1931. – 149 с.

147. Тельнов, Ю.Ф. Реинжиниринг бизнес-процессов. Компонентная методология / Ю.Ф. Тельнов. - М.: Финансы и статистика, 2004. - 320 с.

148. Толстова, А.С. Бухгалтерские риски и их влияние на достоверность бухгалтерской отчетности: автореф. дис. ... канд. экон. наук / А.С. Толстова. - Йошкар-Ола, 2009.

149. Трапезникова, Н.Г. Формирование себестоимости услуг на предприятиях электросвязи / Н.Г. Трапезникова // Управленческий учет. – 2008. - № 7. - С. 17 - 22.

150. Туякова, З.С. Трансформация стоимостного измерения в теории и методологии бухгалтерского учета движения капитала бизнеса: монография / З.С. Туякова. – Оренбург, ИПК ГОУ ОГУ, 2006. – 245 с.

151. Туякова, З.С. Стоимостная оценка капитала и его кругооборота в бухгалтерском учете: теория, методология и практика / З.С. Туякова – М.: ЗАО «Издательство «Экономика», 2007. - 367 с.

152. Туякова, З.С. Содержание и структура бизнес-процессов телекоммуникационных компаний как объектов управленческого учета / З.С. Туякова, Т.В. Черемушникова // Вестник Оренбургского государственного университета. - 2012. - № 13 (149). - С. 369 - 375.

153. Туякова, З.С. Классификация затрат телекоммуникационных компаний по бизнес - процессам / З.С. Туякова, Т.В. Черемушникова // Вестник Оренбургского государственного университета. – 2013. - № 8 (157). - С. 233 - 240.

154. Туякова, З.С. Организация бюджетирования по бизнес-процессам в

управленческом учете телекоммуникационных компаний / З.С. Туякова, Т.В. Черемушникова // Международный бухгалтерский учет. - 2013. - № 41 (287). - С. 10 - 20.

155. Туякова З.С. Бухгалтерская управленческая отчетность по исполнению бюджетов бизнес-процессов в телекоммуникационных компаниях / З.С. Туякова, Т.В. Черемушникова // Международный бухгалтерский учет. - 2014. - № 14 (308). - С. 19 - 32.

156. Туякова, З.С. Современные виды инфокоммуникационной деятельности и их влияние на специфику организации управленческого учета / З.С. Туякова, Т.В. Черемушникова // Международный бухгалтерский учет. - 2014. - № 11 (305). - С. 21 - 31.

157. Уголовный кодекс РФ: утв. Федеральным законом №63-ФЗ от 13.06.1996 г. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>

158. Указания по заполнению форм Федерального статистического наблюдения ф. 11 «Сведения о наличии и движении основных фондов (средств) и других нефинансовых активов»: Приказ Федеральной службы государственной статистики № 563 от 24.11.2015 г. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>

159. Учет материально - производственных запасов: положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 5/01): утв. Приказом Минфина России от 9 июня 2001 г. № 44н. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

160. Учет нематериальных активов: положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 14/2007): утв. Приказом Минфина РФ от 27.12.2007г. № 153н. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

161. Учет основных средств: положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 6/01): утв. приказом Минфина РФ от 30 марта 2001 г. № 26н. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

162. Учетная политика организации: положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 1/2008): утв. приказом Минфина РФ от 06.10.2008г. № 106н. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

163. Финансово-кредитный энциклопедический словарь / Под общ. ред. проф. А.Г. Грязновой. – М.: Финансы и статистика, 2002.
164. Финансовый учет: учебник / Под ред. проф. В.Г.Гетьмана - 2-е изд., перераб. и доп.- М.: Финансы и статистика, 2004. – 784 с.
165. Хаммер, М. Реинжиниринг корпорации: Манифест революции в бизнесе: пер. с англ. / М. Хаммер, Дж. Чампи. - СПб.: Изд-во СПб ун-та, 1999. - 332 с.
166. Хендриксен, Э.С. Теория бухгалтерского учета: пер. с англ. / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда; под ред. Проф. Я.В. Соколова. - М.: Финансы и статистика, 1997. – 576 с.
167. Чая, В.Т. Система бюджетирования и управленческая отчетность в агрохолдингах / В.Т. Чая, Н.И. Чупахина // Экономический анализ: теория и практика. - 2008. - № 14. - С. 2 - 21.
168. Черемушникова, Т.В. Формирование в управленческом учете ключевых показателей результативности бизнес-процессов телекоммуникационных компаний / Т.В. Черемушникова // Вестник Оренбургского государственного университета. – 2014. - № 4 (165). - С. 21 - 27.
169. Черемушникова, Т.В. Современное состояние телекоммуникационной индустрии и перспективы развития управленческого учета на предприятиях связи / Т.В. Черемушникова // Экономические науки. - 2014. - № 3 (112). - С. 92 - 94.
170. Чмель, Ф.В. Англо-русский словарь бухгалтерских терминов / Ф.В. Чмель; под ред. Я.В.Соколова. - М.: Финансы и статистика, 2000.
171. Шапошников, А.А. Профессиональное суждение и его роль в аудите / А.А. Шапошников, Т.В. Синицина // Аудиторские ведомости. - 2006. - № 4. – С. 3 – 9.
172. Шеер, А.В. Бизнес-процессы. Основные понятия. Теория. Методы: пер. с англ. / А.В. Шеер. - Москва: Весть - МетаТехнология, 1999. - 152 с.
173. Шибанов, А.А. Стратегический характер системы сбалансированных показателей (на примере телекоммуникационной отрасли) / А.А. Шибанов // Финансовый менеджмент. - 2008. - № 3. - С. 23 - 29.

174. Шнейдман, Л.З. Вопросы - ответы / Л.З. Шнейдман // Финансовая газета.- 2001. - № 44. - С. 18 – 19.

175. Энтони, Р. Учет: ситуации и примеры: пер. с англ./ Под ред. и с предисл. А.М. Петрачкова. – 2-е изд., стереотип. / Р. Энтони, Дж. Рис. – М.: Финансы и статистика, 1996. – 560 с.

176. George J. Staubus «Revenue and Revenue Accounts». Accounting Research, July 1956, p.284-294.

177. ITU-T Recommendation M.3050.1 (06/2004) Enhanced Telecom Operations Map (eTOM) - The business process framework // The Billing College/ Режим доступа: <http://www.billingcollege.com/upload/M.3050.1.pdf>.

178. Kaplan R., Norton D. The Balanced Scorecard. Translating strategy into Action. - Boston, 1996. p. 44

179. Marshall A., Marshall M.P. The Economies of Industry. London, Macmillan, 1879

180. Michael Selz «Coleman's Familiar name Is Both Help and Hindrance». The Wall Street Journal, May 17, 1990, p. B2 (Western edition).

Учебное пособие

Зауреш Серккалиевна Туякова
Елена Владимировна Саталкина
Лариса Александровна Свиридова
Татьяна Викторовна Черемушникова

МЕТОДОЛОГИЯ СОВРЕМЕННОЙ СИСТЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

ISBN 978-5-7410-1848-4



9 785741 018484