

Редакционный совет:

Голенков В.А., д-р техн. наук, проф.,
председатель
Пилипенко О.В., д-р техн. наук,
проф., зам. председателя
Радченко С.Ю., д-р техн. наук, проф.,
зам. председателя
Борзенков М.И., канд. техн. наук, доц.,
секретарь
Астафичев П.А., д-р юрид. наук, проф.
Иванова Т.Н., д-р техн. наук, проф.
Киричек А.В., д-р техн. наук, проф.
Колчунов В.И., д-р техн. наук, проф.
Константинов И.С., д-р техн. наук, проф.
Новиков А.Н., д-р техн. наук, проф.
Попова Л.В., д-р экон. наук, проф.
Степанов Ю.С., д-р техн. наук, проф.

Главный редактор:

Попова Л.В., д-р экон. наук, проф.

Заместители

главного редактора:

Варакса Н.Г., д-р экон. наук, проф.
Коростелкина И.А., д-р экон. наук, проф.
Маслов Б.Г., д-р экон. наук, проф.

Члены редколлегии:

Богатырев М.А., д-р экон. наук, проф. (Ростов-на-Дону, Россия)
Бондарчук Н.В., д-р экон. наук, проф. (Москва, Россия)
Булюнь П., д-р наук, проф. (Париж, Франция)
Васильева М.В., д-р экон. наук, проф. (Орел, Россия)
Маслова И.А., д-р экон. наук, проф. (Орел, Россия)
Мельник М.В., д-р экон. наук, проф. (Москва, Россия)
Полуди А.А., д-р экон. наук, проф. (Красноярск, Россия)
Прайссер М.Г., д-р наук, проф. (Нижняя Саксония, Федеративная Республика Германия)
Сухарев О.С., д-р экон. наук, проф. (Москва, Россия)

Ответственный за выпуск:

Варакса Н.Г., д-р экон. наук, проф.

Адрес редакции:

302020, г. Орел,
Наугорское шоссе, 40
(4862) 41-98-60
www.gu-unpk.ru
E-mail: LVP_134@mail.ru

Зарег. в Федеральной службе по надзору в сфере связи, информационных технологий и массовых коммуникаций.
Свидетельство: ПИ № ФС77-47355 от 03 ноября 2011 года

Подписной индекс 29503
по объединенному каталогу
«Пресса России»

© Госуниверситет - УНПК, 2014

СОДЕРЖАНИЕ

<i>Наука социального управления и общественного развития</i>	
Нифаева О.В., Нехамкин А.Н. Институциональный аспект формирования экономических отношений.....	3
<i>Научные тенденции развития инвестиций и инноваций</i>	
Родионова Е.М., Гуков А.Э. Экономический институт формирования инновационных кадров. Зарубежный опыт и его особенности в России.....	12
<i>Научная область использования учетно-аналитических систем</i>	
Григорян Г.А. Формирование системы управленческого учета затрат по центрам финансовой ответственности.....	18
Коростелкина И.А. Применение методов финансового анализа в определении влияния прямого налогообложения на экономическую деятельность организации и формирование цены.....	31
Высоцкая Т.В. Применение дискриминантного анализа для оценки финансово-экономического состояния агропромышленных предприятий.....	37
Алферов В.Н. Управленческий анализ как элемент учетно-аналитической системы затрат организаций.....	42
Харламов К.О. Инструменты и методы проведения налогового анализа по налогу на прибыль организации.....	50
Горлов В.В. Концепция управленческого учета и внутреннего контроля в фармацевтических производственных организациях.....	59
Селюков М.В. Применение международных норм бухгалтерского учета для совершенствования учета финансовых результатов.....	66
Кулешова И.Б. Методика управленческого анализа составляющих стоимости строительства (затратных показателей).....	70
<i>Научные направления в области финансов, налогов и кредита</i>	
Маслова И.А. Актуальные способы налоговой оптимизации страховых взносов на предприятии.....	86
Ефимов С.С. Международная практика развития налогового прогнозирования и планирования.....	92
Коростелкин В.М. Исследование налоговых показателей, учитывающих взаимосвязь налогов и цены.....	100
Васильева М.В. Особенности проведения налогового консультирования в налоговой деятельности экономического субъекта.....	105
Варакса Н.Г. Налоговый механизм как основной инструмент реализации налоговой политики.....	110
<i>Научное развитие экономики и управления предприятием</i>	
Оганян В.С. Алгоритм оптимального размещения маркетингового плана продаж по подразделениям многопрофильного бизнеса, производящего и реализующего на рынке товары народного потребления.....	115

Editorial council:

Golenkov V.A., *Doc. Sc. Tech., Prof., president.*
Pilipenko O.V., *Doc. Sc. Tech., Prof., vice-president.*
Radchenko S.Y., *Doc. Sc. Tech., Prof., vice-president.*
Borzenkov M.I., *Candidate Sc. Tech., Assistant Prof., secretary.*
Astafichev P.A., *Doc. Sc. Law., Prof.*
Ivanova T.N., *Doc. Sc. Tech., Prof.*
Kirichek A.V., *Doc. Sc. Tech., Prof.*
Kolchunov V.I., *Doc. Sc. Tech., Prof.*
Konstantinov I.S., *Doc. Sc. Tech., Prof.*
Novikov A.N., *Doc. Sc. Tech., Prof.*
Popova L.V., *Doc. Sc. Ec., Prof.*
Stepanov Y.S., *Doc. Sc. Tech., Prof.*

Editor-in-chief:

Popova L.V., *Doc. Sc. Ec., Prof.*

Editor-in-chief Assistants:

Varaksa N.G., *Doc. Sc. Ec., Prof.*
Korostelkina I.A., *Doc. Sc. Ec., Prof.*
Maslov B.G., *Doc. Sc. Ec., Prof.*

Associate Editors:

Bogatyrev M.A., *Doc. Sc. Ec., Prof. (Rostov-on-don, Russia)*
Bondarchuk N.V., *Doc. Sc. Ec., Prof. (Moscow, Russia)*
Boulogne P., *Doc. Sc., Prof. (Paris, France)*
Vasil'eva M.V., *Doc. Sc. Ec., Prof. (Orel, Russia)*
Maslova I.A., *Doc. Sc. Ec., Prof. (Orel, Russia)*
Melnik M.V., *Doc. Sc. Ec., Prof. (Moscow, Russia)*
Poldi A.A., *Doc. Sc. Ec., Prof. (Krasnodar, Russia)*
Prazzer M.G., *Doc. Sc., Prof. (Lower Saxony, The Federal Republic Of Germany)*
Sukharev O.S., *Doc. Sc. Ec., Prof. (Moscow, Russia)*

Responsible for edition:

Varaksa N.G., *Doc. Sc. Ec., Prof.*

Address:

302020 Orel,
 Naugorskoye highway, 40
 (4862) 41-98-60
 www.gu-unpk.ru
 E-mail: LVP_134@mail.ru

Journal is registered in Federal Agency of supervision in telecommunications, information technology and mass communications. The certificate of registration ПИ № ФС77-47355 from 03.11.2011

Index on the catalogue of the «Pressa Rossii» 29503

© State University-ESPC, 2014

CONTENTS

Science of social management and social development

Nifaeva O.V., Nekhamkin A.N. Institutional aspect of economic relations..... 3

Scientific tendencies of development of investments and innovations

Rodionova E.M., Gukov A.E. Economical institute for innovative personnel formation. foreign experience and its peculiarities in russia..... 12

Scientific area of use of registration-analytical systems

Grigoryan G.A. Formation of the system of management accounting cost of financial responsibility centers..... 18

Korostelkina I.A. Application of methods of financial analysis in identifying the impact of direct taxation on economic activities of the organization and formation rates..... 31

Vysotsky T.V. The application of discriminant analysis to assess the financial and economic state of agro-industrial enterprises..... 37

Alferov V.N. Management analysis as an element of accounting and analysis system costs for companies..... 42

Kharlamov K.O. Instruments and methods of tax analysis of the tax on profit organization..... 50

Gorlov V.V. The concept of management accounting and internal control in pharmaceutical manufacturing organizations..... 59

Selyukov M.V. The application of international accounting standards for perfection of the accounting of financial results..... 66

Kuleshova I.B. Methodology of management of the analysis of the components of the construction cost (cost indicators)..... 70

Scientific directions in the field of the finance, taxes and the credit

Maslova I.A. Actual ways of tax optimization of insurance premiums at the enterprise..... 86

Efimov S.S. The international practice of development of tax forecasting and planning..... 92

Korostyelkin M.M. Investigation of tax indicators that reflect the relationship of taxes and rates..... 100

Vasilieva M.V. Features of carrying out of tax consulting in tax activities of an economic entity..... 105

Varaksa N.G. Tax mechanism as the main instrument of implementation of the tax policy..... 110

Scientific development of economy and operation of business

Ohanyan V.S. Algorithm of the optimal placement of the marketing plan of sales by divisions of the diversified business, which producing and implementing to the market the consumer goods..... 115

НАУКА СОЦИАЛЬНОГО УПРАВЛЕНИЯ **И ОБЩЕСТВЕННОГО РАЗВИТИЯ**

УДК 330.34

О.В. НИФАЕВА, А.Н. НЕХАМКИН

ИНСТИТУЦИОНАЛЬНЫЙ АСПЕКТ ФОРМИРОВАНИЯ ЭКОНОМИЧЕСКИХ ОТНОШЕНИЙ

Обоснована зависимость типа экономических отношений от морально-нравственных качеств экономических субъектов. Описаны типы экономических отношений с позиции структуры морально-нравственных качеств индивидов.

***Ключевые слова:** тип экономических отношений, морально-нравственные качества экономических субъектов.*

В настоящее время институциональная теория получила широкое распространение не только на Западе, но и в России. При этом процесс ее становления еще далек от завершения. Необходимо решение ряда фундаментальных проблем. Важнейшими из них являются выявление взаимосвязи типа экономических отношений и морально-нравственных качеств субъектов рыночной экономики особенно в России, а также раскрытие сущности фундаментальной категории homo oeconomicus, представляющей стандартного по своим качествам субъекта экономических отношений.

Становление рыночной экономики в России проходило ускоренными темпами. За двадцать с лишним лет в нашей стране произошли значительные изменения, причем не только очевидные для каждого из нас, но и не заметные на первый взгляд. Речь идет, прежде всего, о колоссальных преобразованиях в образе жизни, менталитете и психологии россиян как экономических субъектов и появлении совершенно нового социального слоя предпринимателей. Их личностные качества как положительные, так и отрицательные, нашли отражение в характере складывающихся в России экономических отношений. Именно люди, прежде всего предприниматели и чиновники, с их привычками, ценностями, стереотипами поведения всего за несколько лет изменили облик страны. В связи с этим предлагается выявить институциональные, социально-психологические и этические качества предпринимателей, определяющие особенности формирования экономических отношений различного типа.

Личные качества предпринимателей оказывают самое непосредственное влияние на характер экономических отношений, а, следовательно, и на свойства самой экономической системы. В связи с этим необходимо выявить механизм этого влияния. Рассматривая этот вопрос, К. Маркс писал: «Общий результат, к которому я пришел и который послужил затем руководящей нитью во всех моих дальнейших исследованиях, можно кратко сформулировать следующим образом. В общественном производстве своей жизни люди вступают в определенные, необходимые, от их воли не зависящие отношения – производственные отношения, которые соответствуют определенной ступени развития их материальных производительных сил» [9]. Это положение в целом является верным. Однако оно, по нашему мнению, требует уточнений и дополнений в соответствии с изменившимися за полтора столетия условиями.

Первое дополнение состоит в том, что в производственные (а в наше время экономические) отношения вступают не просто люди, а конкретные, обладающие

определенными, часто диаметрально противоположными морально-нравственными качествами, зависящими от общего уровня развития культуры в данной стране. Экономический субъект – это не просто усредненный homo oeconomicus, а индивид, находящийся в зависимости от условий, в которых живет. Действительно, если речь идет о связи понятий предпринимательства и экономических отношений, то последние во многом зависят не только от внешних экономических, политических, социальных, технологических и даже природных условий, но и от того, какие люди эти условия создают, как приспособляются к ним, в конечном итоге, какими чертами характера они обладают. С этим утверждением согласны многие современные экономисты.

Так, О. Ананьин пишет: «Экономика – объект, который формируется самими людьми...» [1].

Ю. Ольсевич отмечает, что «...не структуры создают людей, а люди создают структуры по своему образу и подобию» [10].

По мнению С. Суркова, «...люди и их стремления являются основой функционирования всех уровней экономики...» [13].

А. Юрьев считает, что «человек живет по психологическим законам, которые скрываются за законами экономическими» [3].

В. Клисторин указывает на то, что «хорошего экономиста от плохого отличает лишь то, что первый постоянно помнит, что имеет дело с людьми, а второй лишь оперирует индикаторами» [6].

Вопрос о психологии, качествах, характерных чертах субъектов экономических отношений, прежде всего предпринимателей, ставился в экономической науке и ранее.

В частности, уже А. Смит в своей работе «Теория нравственных чувств» описывает большое разнообразие социально-психологических мотивов экономического поведения (эгоизм, самообладание, сочувствие, рассудительность, справедливость) [11].

Большое внимание психологическим аспектам предпринимательского поведения уделил Дж. М. Кейнс в «Общей теории занятости, процента и денег» и его последователи, в частности Х. Мински.

Однако, несмотря на наличие данных работ, выделение целого направления в анализе предпринимательской деятельности, наконец, несмотря на очевидность того факта, что именно человек, его менталитет, привычки, ценности определяют условия его жизни, что все люди разные и их поведение подчас невозможно однозначно объяснить какими-либо рациональными мотивами, что они в значительной степени влияют на характер экономических отношений, ключевой моделью современной экономической теории продолжает оставаться модель homo oeconomicus, односторонне и рационально мыслящего, эгоистичного, расчетливого и прагматичного экономического субъекта, обладающего абсолютной памятью и полной информацией, способного в уме просчитывать многоходовые комбинации доходов и расходов и стремящегося исключительно к максимизации прибыли или полезности [2; 4; 8; 14].

Считается, что именно он, обладатель данных среднестатистических качеств, вступает в экономические отношения. Такой подход препятствует выявлению истинного характера экономических отношений. То, что люди могут обладать самыми разнообразными психическими качествами, мотивами, весьма далекими от вышеописанных, чаще всего игнорируется. Все подгоняется под один шаблон, который проникает во все университетские курсы по экономике. При этом самым печальным следствием гегемонии модели рационального homo oeconomicus является принцип методологического индивидуализма, позволяющий объяснить «поведение отдельного человека, но служащий для объяснения организации общества в целом».

В результате при разработке макроэкономической политики учитываются интересы лишь отдельных индивидов, которые могут не совпадать с интересами большинства

населения, а любое вмешательство государства в экономику рассматривается как неизбежное зло [8; 15].

Более того, в экономической социологии появился термин «экономизация», означающий способность экономической науки моделировать реальность, распространять свои неправдоподобные предпосылки на повседневную жизнь человека, все больше приближая его к модели человека экономического [16].

Процессы экономизации общественного сознания затронули и Россию.

Ультралиберальная экономическая теория «классной доски» и модель homo oeconomicus стали в нашей стране основой для разработки государственной социально-экономической политики, особенно в первые годы реформ, привели к возникновению «экономики физических лиц», как назвал ее Г. Клейнер. Для нее характерны высокая зависимость состояния предприятия от бесконтрольного поведения его собственников и руководителей; огромный разрыв в оплате труда руководителей и рядового персонала предприятий; ориентация менеджмента на краткосрочные цели, прежде всего максимизацию прибыли; коррупция и криминализация деловых отношений; неэффективность использования ресурсов [8].

Концепция рыночной экономики, основанная на модели homo oeconomicus, как считается, возникла в связи с так называемой маржиналистской революцией [12], активным применением математических методов в экономике, удобством использования, стремлением к формализации общественных наук, а также утверждением, что только рациональные субъекты могут выжить в условиях конкуренции, а иррациональное поведение вообще не поддается научному объяснению [2]. Действительно, представители точных областей знания таких, как математика, оперируют формализующими реальность моделями, основанными на ряде допущений.

Есть и другой вариант объяснения теоретической абстракции человека экономического. В. Клисторин пишет о том, что, налаживая общение и обмен с другими людьми, мы пытаемся прогнозировать их поведение, а для этого нам необходимо упрощать реальность, представляя других людей рациональными индивидами [6].

Однако необходимо принять во внимание, что homo oeconomicus – это односторонняя абстракция. Она не учитывает, что человек устроен гораздо сложнее, чем может быть отражено в любой математической модели, даже если последняя удобна и проста в использовании. Человек часто руководствуется не рациональными, а интуитивными соображениями, так называемыми поведенческими эвристиками, за которыми стоят его жизненные ценности и культурные факторы в целом [2, с. 12; 8, с. 181]. И это в экономической теории и практике следует обязательно учитывать, ведь как писал А. Смит, «...кажется невозможным, чтобы для одобрения человека мы не имели иного критерия, кроме такого, по какому мы оцениваем сундук с подштанниками» [4].

На отсутствие учета индивидуальных качеств при анализе экономических явлений обратил внимание и Т. Веблен в работе «Инстинкт мастерства», однако при жизни автора она не получила широкого признания.

Более того, даже предпосылка о том, что экономический субъект обладает феноменальной памятью, большими вычислительными и аналитическими способностями, не может ошибаться, является заблуждением, поскольку противоречит важному постулату классической экономической теории об ограниченности ресурсов.

Ограниченные способности разных людей (память, интеллект) и неограниченная человеческая рациональность не могут существовать одновременно [14; 2]. На это впервые обратил внимание К. Маркс. В своей статье Э. Калинин и Е. Чиркова излагают его идею о том, что в любой общественной системе помимо нашего желания существуют

непроектируемые участки неопределенности, поэтому экономический субъект не может быть абсолютно рациональным [4].

Таким образом, экономическое пространство многомерно, так же как многомерна психика и жизнь человека. Поэтому нельзя исходить из одной какой-либо стороны личности при анализе экономических явлений. Л. Абалкин указывал, что человек «многогранен и многолик», он вступает в экономические отношения со своими «традициями, страстями, культурными и нравственными ценностями» [7]. Из этих положений исходит постклассическая концепция рациональности, объясняющая «экономическое поведение человека его психологией и организацией экономической жизни» [4].

Присуждение Нобелевской премии по экономике Д. Канеману «за интеграцию результатов психологических исследований в экономическую науку, прежде всего в области суждений и принятия решений в условиях неопределенности» и В. Смиту «за утверждение лабораторных экспериментов в качестве инструмента эмпирического анализа в экономике, в особенности при исследовании альтернативных рыночных механизмов» [2] показало, что необходим переход, по крайней мере в теории, от одномерного *homo oeconomicus* к многомерному человеку во всех его психофизических проявлениях. Только это позволит учитывать реальное содержание экономических отношений, понять их влияние на формирование экономических систем.

Однако эти достижения экономической науки, включая работы лауреатов Нобелевской премии по экономике, пока не нашли отражения в учебниках по экономической теории и смежным наукам.

Наш собственный опыт обучения и преподавания показывает, что в учебных программах высшего профессионального образования господствуют ключевые положения теории рационального выбора, основанные на одномерной модели *homo oeconomicus*. В результате, начиная с первого курса, студентам внушается, что основная цель деятельности любого хозяйствующего субъекта – максимизация его дохода, прибыли, доли рынка, темпов роста бизнеса и других показателей, в том числе по сравнению с конкурентами, а также полезности от использования блага.

Другими словами, с самого начала мы прививаем молодым людям, будущим экономистам и предпринимателям, от природы склонным к кооперации и альтруизму, мысли о том, что все вокруг эгоисты, жаждущие минимизировать издержки и максимизировать доходы всеми возможными средствами.

Некоторые зарубежные ученые придерживаются мнения о том, что «пропаганда идеологии максимизации прибыли притупляет у студентов чувство моральной ответственности» [12]. Еще Т. Веблен говорил, что «инстинкты экономистов отравлены полученным образованием».

В 1991 году комиссия Американской экономической ассоциации в докладе о состоянии экономического образования в университетах США отмечала, что «учебные программы по экономической науке воспитывают поколение ученых идиотов, подкованных в методологическом плане, но не искушенных в отношении реальных экономических проблем» [5].

Таким образом, достижения в области институциональной и поведенческой экономики, экономической психологии доказали ограниченность модели *homo oeconomicus*, ее несоответствие реальному поведению людей. Исходя из этого, производственные отношения нельзя рассматривать как только объективные. Это субъект-объектная категория. Ее объективный характер заключается в том, что люди вступают в отношения независимо от чьего-либо приказа, а просто, потому что они, чтобы жить, должны есть, пить, одеваться, иметь жилище. Стремление жить заставляет их входить в рыночную систему. Но далее эти отношения становятся субъективными, поскольку в них вступают люди с разными качествами, преследующие разные цели. У них разные стремления, характеры, уровень

интеллекта, моральные ценности. Причем эти характеристики индивидов формируют качество рынка, накладывают на него субъективные черты.

В результате рынок может быть диким, взаимовыгодным, джентльменским, мошенническим в зависимости от того, какие личности в нем участвуют.

Итак, от того, какие люди, вступают в экономические отношения: честные или бесчестные, патриоты или коллаборационисты, интеллектуально развитые или нет, обладающие преступной моралью или те, кто трудится для осуществления заветной мечты, реализации творческого замысла, в полной мере зависит характер экономических отношений.

Следовательно, не просто объективные, а субъективированные экономические отношения обуславливают реальный базис, на котором возвышается «юридическая и политическая надстройка». В этом состоит наше уточнение идеи К. Маркса о характере производственных (экономических) отношений. Этот подход дает новое понимание его постулата о том, что производственные (экономические) отношения определяют и формируют общественное сознание, «социальный, политический и духовный процессы вообще» [9].

Исходя из того, что данные процессы формируются людьми, обладающими конкретными морально-нравственными качествами, мы можем предположить, что последние находят отражение во всей общественной надстройке.

Именно благодаря двойственной субъектно-объектной характеристике вступающих в экономические отношения лиц мы можем уточнить понимание характера взаимоотношений базиса и надстройки. Дело в том, что не просто бытие, но и сознание людей определяет надстроечные отношения. А затем сама экономическая система посредством обратной связи регулирует и определяет характер сознания.

Следовательно, речь идет не о первичности бытия или сознания, а о том, что между ними осуществляется постоянно возобновляемая прямая и обратная связь.

Бытие или сознание могут быть признаны первичными или вторичными только относительно времени, условий, характера протекающих социальных процессов. В таком ракурсе бытие не может быть признано абсолютно первичным. Только относительность базиса и надстройки, бытия и сознания делает их современными рабочими категориями, позволяет вдохнуть в них новые возможности при исследовании социально-экономических процессов.

Влияние морально-нравственных качеств индивидов на характер экономических отношений проявляется в том, что общество, в котором в экономические отношения вступают алчные люди с преступной моралью есть совершенно иное, чем то, в котором в экономические отношения вступают честные, заботящиеся не только о своем, но и об общем благе люди. «Малиновые пиджаки» с криминальным прошлым, их сознание и морально-этические нормы формировали российский базис и надстройку, политические, социальные, культурные и духовные процессы. Они изменили сознание, формы поведения и ценности людей, существовавшие в условиях СССР. Именно с этих позиций следует определять, какой характер получает тот или иной рынок в зависимости от субъективных качеств вступающих в экономические отношения людей, где их сознание определяет их экономическое бытие, а оно, в свою очередь, формирует их новое сознание.

Двойственный субъектно-объектный характер экономических отношений предполагает необходимость группировки разнообразных морально-нравственных качеств экономических субъектов по нескольким уровням.

Первый и исходный уровень, определяющий характер экономических отношений, – материальный. Он основан на характере трудовой деятельности, определяется ее условиями, квалификацией работника. Так, алчные и жадные люди окрасят экономические отношения в

тона меркантильности. Такие отношения затрагивают самые низменные стороны человеческой души. Если к жадности примешивается жестокость, то экономические отношения будут иметь отпечаток бездушия. Именно такие отношения порождают состояние, когда деньги как всеобщий эквивалент подчиняют себе волю своих владельцев, насыщают их отношения жестокостью. Сами по себе деньги не имеют морально-нравственных качеств. Равнодушие, алчность, жестокость и другие свойства придают им люди, вступающие между собой в экономические отношения. Напротив деньги, которые жертвуются на храмы, строительство больниц, лечение детей, выступают как проявление отношений милосердия.

Если экономические субъекты способны обманывать, их отношения характеризуются как непорядочные, бесчестные. Если же сделки совершаются честными и порядочными людьми, то подобные отношения следует назвать джентльменскими, доверительными. Именно такие отношения и приносят партнерам значительную экономическую выгоду.

Часто крупные монополистические фирмы или отдельные предприниматели ведут себя по отношению к партнерам бесчеловечно, навязывают им невыгодные контракты, вынуждают действовать нужным им образом. Такие отношения можно назвать отношениями вседозволенности. Они определяются такими качествами индивидов, как наглость, крайний эгоизм, отсутствие желания считаться с интересами партнера.

Лица с преступной психологией, которые не привыкли и не желают исходить из правил и норм, установленных законами, вступают в противоправные отношения. В разные исторические периоды это были конкистадоры, бароны-разбойники, варвары. Сейчас противоправные отношения образуют теневой сектор экономики.

Второй уровень морально-нравственных качеств экономических субъектов обусловлен не только материальными условиями их жизни, но и уровнем интеллектуального развития. Так, лица, обладающие низким интеллектом, вступают в вульгаризаторские отношения, когда партнеры чаще всего не понимают выгоды друг друга. Если же сделку оформляют два интеллектуала, то возникают отношения взаимопонимания, которые способствуют повышению прибыльности, рентабельности реализуемого проекта, ускоренному развитию отдельных предприятий и общества в целом.

Отношения интеллектуалов, нацеленные на реализацию научно-обоснованной инновационной идеи, выступают как новаторские, связанные с решением важной производственной, управленческой, организационной задачи.

Наоборот, отношения низкоинтеллектуальных партнеров можно назвать стагнирующими, консервативными, ведущими к застою во всех сферах экономической и социальной жизни. Именно низкий уровень реализации интеллектуального капитала обуславливает в современных условиях кризисные тенденции в экономике и затягивание стагнационных процессов.

Наконец, третий уровень морально-нравственных качеств экономических субъектов определяется не только интеллектом и материальными условиями жизни, но и отношением лиц, вступающих в экономические отношения, к фундаментальным общечеловеческим, гуманистическим ценностям.

Так, люди, не обладающие чувством справедливости и патриотизма, формируют компрадорские отношения. В угоду своим интересам они готовы продать и предать интересы своей Родины. Вступая в отношения с иностранными экономическими субъектами, они не исходят из критерия безопасности своей страны, не видят ее будущего, не связывают себя никакими обязательствами с ней.

Напротив, патриотично настроенные предприниматели, вступая в отношения с бизнесменами своей страны или с иностранными партнерами, исходят, прежде всего, не из личной выгоды, а из выгоды для страны в целом.

Формирование экономических отношений на основе отстаивания экономических и геополитических интересов страны на мировой арене является чрезвычайно важным для обеспечения национальной, в том числе экономической, безопасности общества, что, в свою очередь, способствует увеличению прибыльности предпринимательской деятельности.

Честность как одно из важнейших качеств человека создает основу отношений добропорядочности и здорового оптимизма, товарищества и дружбы между партнерами, что является нравственным эталоном экономических отношений. Одно дело, когда взаимодействуют индивиды, исходящие из принципа «человек человеку волк». И совсем иное, когда они выступают по отношению друг к другу, руководствуясь принципом «человек человеку друг и товарищ».

Многие уверены, что в экономике невозможно построение доверительных, честных, порядочных отношений, основанных на дружбе, кооперации и взаимопомощи предпринимателей. Однако ярким примером таких отношений явились протестантские секты, ставшие прообразом современных саморегулируемых профессиональных объединений. В их рамках предъявляются повышенные требования к честности и законопослушанию членов группы, чтобы защитить репутацию всего профессионального сообщества. При этом неэтичное поведение одного члена группы может навредить бизнесу всех остальных. Именно в таких условиях проявляется тесная корреляция морально-нравственных качеств индивидов и хозяйственной эффективности.

Благотворительность и смягчение эксплуатации также возможно при наличии определенных качеств предпринимателей. Ш. Фурье, Р. Оуэн, а также ряд российских дореволюционных предпринимателей были не только честнейшими людьми, но и придерживались гуманистических ценностей, создавали прецедент новых отношений.

Для своего времени и исторических условий, в которых они действовали, такие их ценностные ориентации были редчайшим даром, но именно они были тем лучом света, который пробивался сквозь свинцовые тучи ненависти, зла, ожесточения друг к другу. Они показывали, какими должны стать экономические отношения в будущем и не как исключение, а как всеобщее правило.

Итак, морально-нравственные качества людей определяют характер экономических отношений, придают им содержание и специфические особенности. В свою очередь эти качества определяются, с одной стороны, материальными условиями жизни, с другой – уровнем интеллектуального потенциала экономических субъектов, с третьей – гуманистическими ориентациями лиц, вступающих в экономические отношения.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Ананьин, О. Экономика: наука и/или искусство [Текст] / О. Ананьин // Вопросы экономики. – 2007. – № 11. – С. 4-24.
2. Белянин, А. Дэниел Канеман и Вернон Смит: экономический анализ человеческого поведения (Нобелевская премия за чувство реальности) [Текст] / А. Белянин // Вопросы экономики. – 2003. – № 1. – С. 4-21.
3. Грошев, И. Психология экономических отношений [Текст] / И. Грошев, В. Юрьев // Общество и экономика. – 2005. – № 6. – С. 123-144 .
4. Калинин, Э. Концепция постклассической экономической рациональности [Текст] / Э. Калинин, Е. Чиркова // Вопросы экономики. – 1998. – № 5. – С. 68-78.
5. Клинов, В. Какой должна быть экономическая политика (О книге Э. Райнерта «Как богатые страны стали богатыми, и почему бедные страны остаются бедными») [Текст] / В. Клинов // Вопросы экономики. – 2012. – № 1. – С. 142-150.
6. Клисторин, В.И. Экономика: нравственность и свобода [Текст] / В.И. Клисторин // ЭКО. – 2010. – № 1. – С. 171-180.
7. Летенко, А. Абалкин Л.И. Россия: осмысление судьбы [Текст] / А. Летенко // Вопросы экономики. – 2012. – № 8. – С. 153-158.

8. Малинин, Е.Д. Социальная ответственность предпринимателей и экономические реформы в России [Текст] / Е. Д. Малинин // ЭКО – Всероссийский экономический журнал. – 2000. – № 10. – С. 177-189.
9. Маркс, К. К критике политической экономии [Текст] / К. Маркс. – М.: Госполитиздат, 1953. – 724 с.
10. Ольсевич, Ю. Экономическая теория и природа человека: становится ли тайное явным [Текст] / Ю. Ольсевич // Вопросы экономики. – 2007. – № 12. – С. 27-42.
11. Смит, А. Исследование о природе и причинах богатства народов (книги I-III) [Текст] / А. Смит. – М.: Наука, 1993. – 572 с.
12. Сторчевой, М. Новая модель человека для экономической науки [Текст] / М. Сторчевой // Вопросы экономики. – 2011. – № 4. – С. 78-98.
13. Сурков, С. Оценка экономической деятельности с помощью социально-психологических подходов [Текст] / С. Сурков // Вопросы экономики. – 2008. – № 5. – С. 103-118.
14. Ходжсон, Дж. Привычки, правила и экономическое поведение [Текст] / Дж. Ходжсон // Вопросы экономики. – 2000. – № 1. – С. 39-55.
15. Шаститко, А. Модели рационального экономического поведения человека [Текст] / А. Шаститко // Вопросы экономики. – 1998. – № 5. – С. 53-67.
16. Юдин, Г. «Экономическое» и «социальное»: автономия сфер и дисциплинарные границы [Текст] / Г. Юдин // Вопросы экономики. – 2010. – № 8. – С. 54-71.

Нифаева Ольга Владимировна

ФГБОУ ВПО «Брянский государственный технический университет»
Кандидат экономических наук, доцент кафедры «Экономика и менеджмент»
241035, г. Брянск, бульвар им. 50-летия Октября, д. 7
Тел.: (4832) 56-88-52
E-mail: olganifaeva@yandex.ru

Нехамкин Аркадий Наумович

ФГОБУ ВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации», Брянский филиал
Доктор экономических наук, профессор кафедры «Экономика, менеджмент и маркетинг»
241050, г. Брянск, ул. Дуки, д. 61
Тел.: (4832) 64-34-75
E-mail: olganifaeva@yandex.ru

O.V. NIFAEVA, A.N. NEKHAMKIN

INSTITUTIONAL ASPECT OF ECONOMIC RELATIONS

The article substantiates that the type of economic relations depends on moral and ethic features of economic agents. Types of economic relations based on the structure of moral and ethic features of individuals are described.

Keywords: types of economic relations, moral and ethic features of economic agents.

BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)

1. Anan'in, O. Jekonomika: nauka i/ili iskusstvo [Tekst] / O. Anan'in // Voprosy jekonomiki. – 2007. – № 11. – S. 4-24.
2. Beljanin, A. Djeniel Kaneman i Vernon Smit: jekonomicheskij analiz chelovecheskogo povedenija (Nobelevskaja premija za chuvstvo real'nosti) [Tekst] / A. Beljanin // Voprosy jekonomiki. – 2003. – № 1. – S. 4-21.
3. Groshev, I. Psihologija jekonomicheskikh otnoshenij [Tekst] / I. Groshev, V. Jur'ev // Obshestvo i jekonomika. – 2005. – № 6. – S. 123-144 .
4. Kalinin, Je. Konceptija postklassicheskoj jekonomicheskoy racional'nosti [Tekst] / Je. Kalinin, E. Chirkova // Voprosy jekonomiki. – 1998. – № 5. – S. 68-78.
5. Klinov, V. Kakoj dolzhna byt' jekonomicheskaja politika (O knige Je. Rajnerta «Kak bogatye strany stali bogatymi, i pochemu bednye strany ostajutsja bednymi») [Tekst] / V. Klinov // Voprosy jekonomiki. – 2012. – № 1. –

S. 142-150.

6. Klistorin, V.I. Jekonomika: npravstvennost' i svoboda [Tekst] / V.I. Klistorin // JeKO. – 2010. – № 1. – S. 171-180.

7. Letenko, A. Abalkin L.I. Rossija: osmyslenie sud'by [Tekst] / A. Letenko // Voprosy jekonomiki. – 2012. – № 8. – S. 153-158.

8. Malinin, E.D. Social'naja otvetstvennost' predprinimatelej i jekonomicheskie reformy v Rossii [Tekst] / E. D. Malinin // JeKO – Vserossijskij jekonomicheskij zhurnal. – 2000. – № 10. – S. 177-189.

9. Marks, K. K kritike politicheskoj jekonomii [Tekst] / K. Marks. – M.: Gospolizdat, 1953. – 724 s.

10. Ol'sevich, Ju. Jekonomicheskaja teorija i priroda cheloveka: stanovitsja li tajnoe javnym [Tekst] / Ju. Ol'sevich // Voprosy jekonomiki. – 2007. – № 12. – S. 27-42.

11. Smit, A. Issledovanie o prirode i prichinah bogatstva narodov (knigi I-III) [Tekst] / A. Smit. – M.: Nauka, 1993. – 572 s.

12. Storchevoj, M. Novaja model' cheloveka dlja jekonomicheskoi nauki [Tekst] / M. Storchevoj // Voprosy jekonomiki. – 2011. – № 4. – S. 78-98.

13. Surkov, S. Ocenka jekonomicheskoi dejatel'nosti s pomoshh'ju social'no-psihologicheskikh podhodov [Tekst] / S. Surkov // Voprosy jekonomiki. – 2008. – № 5. – S. 103-118.

14. Hodzhson, Dzh. Privychki, pravila i jekonomicheskoe povedenie [Tekst] / Dzh. Hodzhson // Voprosy jekonomiki. – 2000. – № 1. – S. 39-55.

15. Shastitko, A. Modeli racional'nogo jekonomicheskogo povedenija cheloveka [Tekst] / A. Shastitko // Voprosy jekonomiki. – 1998. – № 5. – S. 53-67.

16. Judin, G. «Jekonomicheskoe» i «social'noe»: avtonomija sfer i disciplinarnye granicy [Tekst] / G. Judin // Voprosy jekonomiki. – 2010. – № 8. – S. 54-71.

Nifaeva Olga Vladimirovna

Bryansk State Technical University

Candidate of science in economics, assistant professor of chair «Economics and management»

241035, Bryansk, bulvar imeni 50-letiya Oktyabrya, 7

Ph.: (4832) 56-88-52

E-mail: olganifaeva@yandex.ru

Nekhamkin Arkadiy Naumovich

Financial University under the Government of the Russian Federation, Bryansk branch

Doctor of science in economics, professor of chair «Economics, management and marketing»

241007, Bryansk, ul. Duki, 61

Ph.: (4832) 64-64-75

E-mail: olganifaeva@yandex.ru

НАУЧНЫЕ ТЕНДЕНЦИИ РАЗВИТИЯ **ИНВЕСТИЦИЙ И ИННОВАЦИЙ**

УДК 330.14.014:001.895](470+571)

Е.М. РОДИОНОВА, А.Э. ГУКОВ

ЭКОНОМИЧЕСКИЙ ИНСТИТУТ ФОРМИРОВАНИЯ ИННОВАЦИОННЫХ КАДРОВ. ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ И ЕГО ОСОБЕННОСТИ В РОССИИ

Для повышения уровня инновационной активности и инновационного развития России необходимы творцы инновационной экономики – инноваторы. В современном мире подготовке инноваторов необходимо уделять особое внимание, поскольку именно интеллектуальные ресурсы определяют эффективность национальной инновационной системы в целом. В данной статье рассматривается ряд проблем российской действительности, имеющих место при подготовке инноваторов.

Ключевые слова: институт, экономические отношения, инновация, интеллектуальный капитал.

Современный этап развития мирового хозяйства характеризуется ускоренными темпами научно-технического прогресса и возрастающей ролью интеллектуального капитала.

Интеллектуальные ресурсы наряду с новейшими технологиями не только определяют перспективы хозяйственного роста, степень экономической безопасности, но и служат одним из показателей благосостояния страны и в целом ее национального статуса.

Опыт развитых стран подтверждает, что в условиях глобальной конкуренции на мировом рынке лидирующие позиции занимает тот, кто имеет развитую инфраструктуру создания и реализации инноваций. Создание инновационной системы невозможно без привлечения и подготовки высококвалифицированных и специально подготовленных кадров.

От качества и масштабов подготовки инноваторов зависит не только результативность функционирования науки, но и эффективность национальной инновационной системы в целом.

В настоящее время многими международными организациями признается, что знания необходимы не только для развитых, но и для развивающихся стран, причем для последних будет особенно важен доступ к электронным банкам знаний, облегчающим доступ и овладение новыми научно-техническими достижениями.

Развитие инновационной деятельности является одним из приоритетных направлений социально-экономического развития России уже не первый год.

Так, в 2005 г. были приняты Основные направления политики Российской Федерации в области развития инновационной системы на период до 2010 г.; в 2006 г. – Стратегия развития науки и инноваций в Российской Федерации до 2015 года.

В начале 2007 г. Министерством образования и науки была инициирована масштабная работа по долгосрочному прогнозированию научно-технологического развития Российской Федерации на период до 2025 г. на основе Форсайта (КДП).

В 2008 г. принята Концепция долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2020 г.

В 2011 г. принята Стратегия инновационного развития Российской Федерации на период до 2020 г. (утверждена распоряжением Правительства Российской Федерации от

8 декабря 2011 г. № 2227-р). В Стратегии обозначено восстановление лидирующих позиций российской фундаментальной науки на мировой арене.

В начале 2012 г. приняты «Основы политики Российской Федерации в области развития науки и технологий на период до 2020 г. и дальнейшую перспективу» (утверждены Президентом Российской Федерации 11 января 2012 г. №Пр-83), в которых стратегической целью государственной политики в области развития науки и технологий названо обеспечение к 2020 г. мирового уровня исследований и разработок и глобальной конкурентоспособности Российской Федерации.

В последние годы созданы основные элементы системы институтов развития в сфере инноваций:

- институты предпосевного и посевного финансирования;
- венчурные фонды (с государственным участием через ОАО «Российская венчурная компания»);
- Российский фонд технологического развития;
- Российский банк развития;
- Банк развития и внешнеэкономической деятельности (Внешэкономбанк);
- ОАО «РОСНАНО» и др.

Создана правовая база инновационного центра «Сколково», призванного стать интегратором отечественных инновационных компаний в зарубежное сообщество. Облегчено применение в коммерческих целях разработок, созданных на базе государственных научных учреждений и вузов.

Таким образом, отмечаем, что инновационное развитие страны признано приоритетом на высшем политическом уровне.

В то же время, очевидно, что достигнутые результаты по внедрению инноваций пока явно недостаточны. Российская экономика в целом характеризуется низким уровнем инновационной активности.

Безусловно, нашей стране сильно не хватает творцов инновационной экономики - инноваторов, которые просто необходимы, чтобы направить Россию по пути инновационного развития. Создание инновационной экономики, наукоемких производств, в первую очередь, требует решения кадровой проблемы.

В мировой практике для оценки позиций страны в мировой экономике все шире используется комплексный финансовый показатель – затраты в инвестициях на инновации, отражающий способность страны к инвестиционно-инновационной деятельности. В основе данного показателя лежит ряд финансово-экономических показателей, среди которых расходы на исследования и разработки, количество полученных патентов, развитость сферы образования в стране и т.д. Одним из основных показателей в этом ряду является объем внутренних затрат на исследования и разработки, включая текущие и капитальные затраты.

Как отмечено в Прогнозе социально-экономического развития Российской Федерации на 2012 г. и плановый период 2013-2014 гг., разработанном Минэкономразвития РФ, начиная с 1998 г., внутренние затраты на исследования и разработки в России характеризуются постоянным ростом в реальном выражении темпами, превышающими прирост ВВП (за исключением «плато» в 2004-2006 гг.).

По состоянию на конец 2010 г. из-за «провала» в финансировании R&D в 2004 и 2005 гг. доля внутренних затрат на исследования и разработки в ВВП еще не вышла на уровень «пикового» 2003 г. Более того, по данному показателю Россия значительно уступает (30 место) странам - лидерам в инновациях, а также Китаю. По абсолютной величине расходов на исследования и разработки (в долларовом эквиваленте) занимает 8 место.

В условиях низкой эффективности национальной инновационной системы в России вряд ли можно говорить о конкурентной борьбе за факторы, определяющие конкурентоспособность инновационных систем, в первую очередь, речь идет об инвестициях, привлекающих в проекты новые знания, технологии, компетенции.

Определенные усилия направлены на стимулирование исследовательской деятельности и инновационного развития в высшем образовании.

В настоящее время реализуется целый ряд мероприятий по развитию ведущих вузов, созданию их инновационной инфраструктуры, по стимулированию высокотехнологичных компаний к вовлечению вузов в прикладные НИОКР, по созданию в вузах лабораторий под руководством ведущих ученых.

В результате доля вузов во внутренних затратах на исследования и разработки увеличилась с 4% в 2002 году до 8,3% в 2010 г. Такие данные приведены в Проекте Государственной программы Российской Федерации «Развитие науки и технологий» на 2013-2020 гг.

Следует отметить, что настоящая пропасть лежит между лидерами и аутсайдерами высшего образования. С одной стороны, взят курс на элитарность, продвижение в международных рейтингах и моду на университетскую науку. С другой стороны, Россия заполонена образовательными учреждениями, выпускающими не специалистов, а лишь дипломы для них.

Условия функционирования вузов оказываются внутренним источником поиска инноваций и форм инновационной активности, поэтому Вуз должен иметь инновационную структуру, позволяющую формировать среду для развития инноваторов. Но здесь в обязательном порядке должна оказываться помощь в реализации проектов. Студенты и профессора должны иметь возможность получения поддержки на любой стадии развития проекта и в написании бизнес-планов, и в подаче заявок на гранты.

Система поддержки вузовских инноваций является неотъемлемым элементом национальной инновационной системы, и обсуждение возможностей ее совершенствования должно проходить в соответствующем контексте.

Наиболее правильным подходом в подготовке инноваторов необходимо признать подход, при котором подготовку соответствующих специалистов следует начинать не с университетской скамьи, а гораздо раньше. Вопрос мотивации и формирования среды в вопросе достижения высоких результатов настолько важен, что атмосферу побед и поражений нужно начинать формировать с детства.

Государству следует мобилизовать все имеющиеся возможности и ресурсы для скорейшей подготовки инноваторов и квалифицированных сотрудников.

В.В. Путин, выступая на заседании Совета по науке и образованию 29 октября 2012 г., отметил, что по абсолютным объемам государственного финансирования исследований и разработок Россия вошла в число ведущих стран мира.

Осенью 2012 г. отмечалось, что по паритету покупательной способности объем государственного финансирования исследований и разработок в России составляет \$22 млрд. По этому показателю Россия уступает США (\$157 млрд.), Японии (\$33 млрд.) и Германии (\$29 млрд.), но опережает такие страны, как Франция (\$19 млрд.), Великобритания (\$14 млрд.), Италия (\$11 млрд.) [1].

Необходимо создание единой системы подготовки кадров, включающей высшую школу, научные организации, учреждения дополнительного профессионального образования, отечественные бизнес-школы и образовательные структуры крупных российских корпораций. Необходимо определить и то «недостающее звено» на пути от научных опытов и разработок институтов к конкурентоспособной инновационной продукции. Структуры инжиниринга и коммерциализации являются необходимыми.

Тормозится создание целостной системы предпочтений инновационным компаниям и действенных стимулов, подталкивающих к ускоренному внедрению передовых технологий.

Крупный российский бизнес значительно уступает крупным зарубежным корпорациям как по абсолютным, так и по относительным расходам на НИОКР.

Так, Россия представлена всего тремя участниками в рейтинге 1 400 крупнейших по абсолютным затратам на НИОКР компаний мира, который ежегодно составляется

Объединенным исследовательским центром ЕС. Ими являются ОАО «Газпром» (83-я позиция), АвтоВАЗ (620-я) и «ЛУКОЙЛ» (632-я позиция).

Для сравнения: в рейтинге Fortune Global 500 среди 500 компаний мира по объемам выручки российских компаний вдвое больше – 6, а среди 1 400 ведущих мировых компаний по выручке представителей России несколько десятков.

Согласно исследованию инновационной активности крупного бизнеса в России, проведенному рейтинговым агентством «Эксперт РА», результаты которого стали одной из тем для обсуждения на Форуме «Русские инновации» 29 июня 2011 года, «крупный бизнес в России относится к одним из самых вялых, незаинтересованных участников инновационных процессов. Так, за рубежом доля затрат корпораций на исследования и разработки в общенациональных затратах на НИР (научные исследования и разработки) превышает 65%, а в среднем по странам ОЭСР приближается к 70%. В России ситуация обратная: за счет корпоративного сектора финансируется лишь 20% затрат на НИОКР». Суммарный объем затрат российского корпоративного сектора на НИОКР более чем в 2 раза уступает бюджету на исследования и разработки компании Volkswagen. Удельный вес затрат на НИОКР в выручке российских компаний в 4-6 раз ниже, чем у зарубежных конкурентов» [2].

Низкая активность бизнес-сектора в финансировании НИОКР в значительной степени обусловлена слабым развитием в России системы частно-государственного партнерства при реализации инновационных проектов бизнесом: доля компаний, получавших бюджетное финансирование на эти цели, составляет в России всего 0,8%. Для сравнения: в Германии – 8,8%, в Бельгии – 12,7%. Также недостаточная поддержка оказывается созданию малого инновационного бизнеса.

Большой опыт в создании инновационной системы накоплен в США. Ее отличие в том, что она преимущественно основывается на рыночных стимулах и институтах. Основные участники – это частные инвесторы: венчурные фонды, бизнес-ангелы, корпорации. Поэтому для функционирования такой модели необходим разветвленный финансовый рынок капитала, интеллектуальной собственности, хорошо развитые механизмы ее защиты и коммерциализации.

Иная ситуация в Европе: здесь инновационная система основана в значительной степени на иных принципах, их можно охарактеризовать как государственно-корпоративные. Она охватывает целый ряд государств континентальной Европы, но характерней всего проявляется в Германии. Главные игроки этой модели: корпорации, банки и, разумеется, государство. В ее основании лежат научно-технические программы во взаимоувязке с различными формами государственно-частного партнерства. Именно поддержка государства призвана обеспечивать стабильность и способность функционировать на протяжении длительных периодов.

В России же формы государственно-частного партнерства развиты очень слабо.

Свою специфическую модель имеют скандинавские страны. В Швеции, Финляндии нашли широкое применение кластеры, формирующиеся преимущественно вокруг крупных компаний, малые и средние предприятия связаны между собой единым технологическим циклом. Государство определяет перспективы развития различных секторов экономики, также активно помогает налаживанию НИОКР вплоть до формирования научно-технологических кластерных структур.

Своим путем пошла Азия. Можно говорить об азиатской модели инновационного поведения. В первую очередь это относится к таким странам, как Южная Корея, Япония, Сингапур, и некоторым другим. Для них в первую очередь характерно ускоренное и интенсивное инновационное развитие, нацеленное на высокие темпы роста, быстрое преодоление большой отсталости от ведущих экономических держав.

Одним из основных препятствий в разработке и реализации научных проектов является недостаток инновационно-мыслящих кадров. Формирование, накопление и воспроизводство интеллектуального капитала инноваторов является сегодня основной задачей.

В подтверждение сказанного назовем в качестве примера страны, которые, встав на путь инновационного развития, добились успехов в определенных направлениях.

Так, Индия, реализовавшая государственную программу подготовки инновационных менеджеров, сделала рыбок в мировые лидеры по экспорту IT-продукции.

Австралия с государственной программой подготовки современных инновационных менеджеров для роста экспорта образования.

Финляндия с ее государственной программой развития инновационно-ориентированной экономики с упором на подготовку менеджеров современного типа.

Нельзя забывать о том, что ещё во второй половине 70-х годов советские ученые Н.Н. Иноземцев, О.М. Белоцерковский, Н.Н. Моисеев доказывали необходимость развития подготовки инновационных менеджеров в нашей стране. Одной из причин того, что их предложения были отвергнуты, явилось то, что страна в то время и так развивалась достаточно успешно.

Тот факт, что подготовке инноваторов необходимо уделять особое внимание, является абсолютно очевидным. Так, на прошедшем 14-15 сентября 2012 г. в Новосибирске IV Международном инновационном форуме Interra, собравшем специалистов в сфере инноваций и венчурного инвестирования, ученых, представителей бизнеса, технопарков и молодых инноваторов, особое внимание уделялось проблеме создания экономических кластеров и подготовки кадров для высокотехнологичных производств.

Слабым местом всех обсуждаемых проектов, по мнению экспертов, является отсутствие лидеров, поглощенных идеями и располагающих ресурсами, главный из которых – кредит доверия к нему общества и власти.

Необходимо формировать инновационно активную среду, вести разработки не по одному направлению, избранному в качестве приоритетного, а формировать целую «школу». Для успешного формирования отечественной инновационной экосистемы необходимо наполнение рынка труда квалифицированными специалистами: не только исполнителями заказа на инновации, но и заказчиками.

Еще одной важной проблемой является имитационный характер российской инновационной системы, ориентированной на заимствование готовых технологий, а не на создание собственных прорывных инноваций. Проблема низкого уровня инновационной активности в России дополнительно усугубляется низкой отдачей от реализации технологических инноваций.

В сложившейся ситуации в целях инновационного развития нашей страны, подготовки инноваторов необходимо принять следующие меры:

- активизировать процесс подготовки специалистов в области управления проектным развитием экономики в целом и управления инновационными проектами, в частности;
- разработать и реализовать специальные технологии и программы совместной подготовки научных работников - инноваторов, инноваторов - предпринимателей, специалистов соответствующих подразделений государственной власти, специалистов предприятий, обладающих потенциалом инновационного развития и преподавателей вузов и бизнес-школ;
- создать эффективную систему стимулов и льгот для внедрения инноваций и подготовки инноваторов.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Путин, В.В. Выступление на заседании Совета по науке и образованию (стенограмма). – 29.10.2012 [Электронный ресурс] / В.В. Путин. - Режим доступа: - <http://www.ras.ru/news/shownews.aspx?id=a82be3da-0d84-4180-8a11-44d92822f994>.
2. Рейтинговое агентство «Эксперт РА». «ЭКСПЕРТ» – ИННОВАЦИИ [Текст] / Сборник аналитических материалов. Русские инновации – 2011. – 46 с.

Родионова Екатерина Михайловна

ФГБОУ ВПО «Госунiversитет-УНПК»

Доктор экономических наук, профессор кафедры «Экономическая теория и управление персоналом»

302020, г. Орел, Наугорское шоссе, 29

Тел: (4862) 41-98-18

E-mail: ekaterina_rodionova12@mail.ru

Гуков Арсений Эдуардович

ФГБОУ ВПО «Госунiversитет-УНПК»

Студент 4-го курса Юридического института

302020, г. Орел, Наугорское шоссе, 29

E.M. RODIONOVA, A.E. GUKOV

**ECONOMICAL INSTITUTE FOR INNOVATIVE PERSONNEL
FORMATION. FOREIGN EXPERIENCE AND ITS PECULIARITIES
IN RUSSIA**

To improve the level of innovative activity and innovative development of Russia it is necessary to have creators of innovative economy in other words innovators. In the modern world it is essential to draw attention to the training of innovators as intellectual resources define the efficiency of national innovative system in general. In this article considered a whole range of problems in Russian reality arising during innovators training.

Keywords: institute, economical relations, innovation, intellectual capital.

BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)

1. Putin, V.V. Vystuplenie na zasedanii Soveta po nauke i obrazovaniju (stenogramma). – 29.10.2012 [Elektronnyj resurs] / V.V. Putin. - Rezhim dostupa: - <http://www.ras.ru/news/shownews.aspx?id=a82be3da-0d84-4180-8a11-44d92822f994>.

2. Rejtingovoe agentstvo «Jekspert RA». «JeKSPERT» – INNOVACII [Tekst] /Sbornik analiticheskikh materialov. Russkie innovacii – 2011. – 46 s.

Rodionova Ekaterina Mikhailovna

State University-ESPC

Doctor of Economics, Professor of the Chair «Economic theory and personnel management»

302020, Orel, Naugorskoe highway, 29

Ph.: (4862) 41-98-18

E-mail: ekaterina_rodionova12@mail.ru

Gukov Arseniy Eduardovich

State University-ESPC

Fourth-year student of the Law Institute

302020, Orel, Naugorskoe highway, 29

НАУЧНАЯ ОБЛАСТЬ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКИХ СИСТЕМ

УДК 657.47

Г.А. ГРИГОРЯН

ФОРМИРОВАНИЕ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ЗАТРАТ ПО ЦЕНТРАМ ФИНАНСОВОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТИ

В настоящее время проблема применения управленческого учета в целях повышения эффективности управления организацией приобретает все большую актуальность. При этом необходимо отметить особую важность решения данного вопроса для сельскохозяйственных организаций. Это обусловлено как отсутствием единой методологической базы и рекомендаций по организации управленческого учета в отдельных отраслях отечественной экономики, так и в целом особенностями становления и развития управленческого учета в России.

Ключевые слова: управленческий учет, затраты, финансовая ответственность.

Управленческий учет является системой получения информации для принятия управленческих решений, структурированную как совокупность учетно-аналитических процедур и включающую в себя определенную часть бухгалтерской информационной базы, методы по ее реклассификации, перегруппировке, обобщению и обработке, выстроенную по принципу наибольшей адаптированности к специфике деятельности организации и релевантности к принятию решений.

Наглядно структурно-логическая схема взаимосвязи элементов концептуальных положений управленческого учета представлена на рисунке 1.



Рисунок 1 – Схема взаимосвязи элементов концептуальных положений управленческого учета

Исходя из содержания системы управления, объектом управленческого учета (счетоводства) является внешняя и внутренняя среда функционирования организации. Уточнение целей организации позволяет детализировать объекты управленческого учета. Для коммерческих организаций – это ресурсы, бизнес-процессы и результаты операционной, инвестиционной и финансовой деятельности [6].

Одной из важных задач управленческого учета выступает упорядочение входящих и выходящих информационных потоков (рис. 2).



Рисунок 2 – Модель управленческого учета

Благодаря системе автоматизированного учета после ввода данных первичной документации хозяйственные операции автоматически отражаются в журналах-ордерах и различного рода накопительных и группировочных ведомостях, построенных по шахматному принципу. При журнально-ордерной форме учета, как правило, общая хронологическая регистрация всех хозяйственных операций не ведется [4].

Однако, при формировании аналитических таблиц по счетам, субсчетам и субконто для управленческих целей компьютерная программа «1:С Предприятие» по требованию пользователя может отобразить в них информацию о дате проведения операции. Записи в учетных регистрах используются для контроля за хозяйственной деятельностью, последующего экономического анализа, осуществляемого плановым отделом, и подготовки рекомендаций с целью принятия управленческих решений. По данным, приведенным в учетных регистрах, определяется финансовый результат работы предприятия.

Методологические и организационно-методические аспекты системы управленческого учета и отчетности, действующие в настоящее время, не в полной мере отражают отраслевые особенности экономических субъектов, что в свою очередь не способствует ведению качественного учета, проведению анализа и распределению затрат и доходов. В этой связи предлагается применять модель построения информационных массивов в управленческом учете сельскохозяйственных предприятий, позволяющая исследовать составляющие системы управленческого учета и отчетности в их взаимосвязи и взаимообусловленности (рис. 3).

В настоящее время отсутствует единая научно обоснованная методология управленческого учета как система учетно-аналитического обеспечения управления, что

является одной из причин низкого уровня эффективности механизма управления финансовыми результатами хозяйствующих субъектов разных организационно-правовых форм.

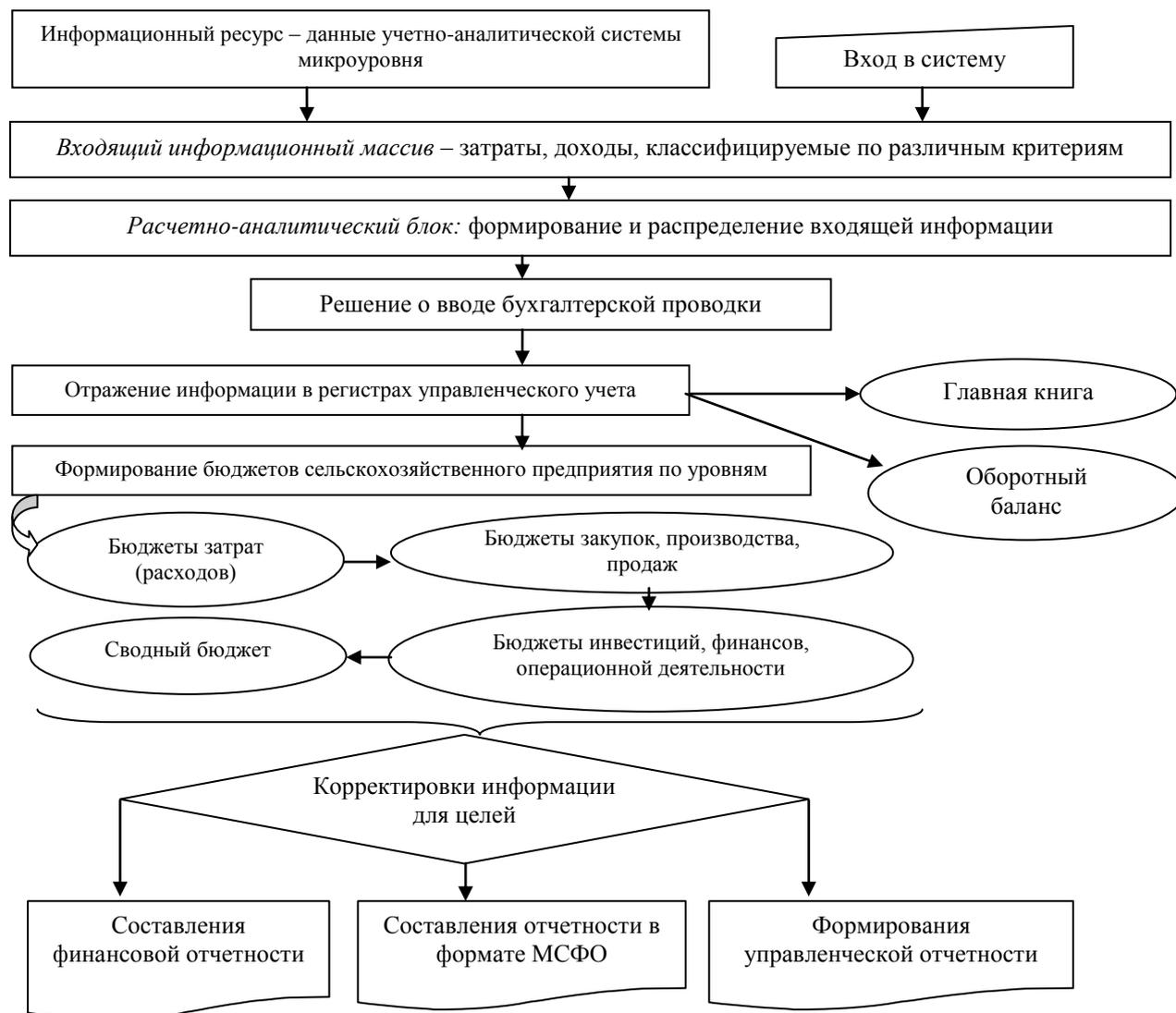


Рисунок 3 – Модель построения информационных массивов в управленческом учете сельскохозяйственных предприятий

Отсутствие четкого определения цели, задач, принципов, элементов учетной политики, регламента отбора, группировки и обобщения информации, регламента выполнения контрольной функции приводит к ряду серьезных проблем:

- 1) непониманию руководством организаций, особенно в сфере малого бизнеса, значения и роли управленческого учета;
- 2) наличию малоэффективных систем учета, контроля, управления;
- 3) отсутствию системы выявления внутренних и внешних резервов роста прибыли;
- 4) убыточности основной деятельности;
- 5) непосильному уровню налоговой нагрузки и пр.

Процесс разработки и функционирования систем управленческого учета подвержен влиянию многих факторов. Среди них можно выделить следующие: организационные и технологические особенности, применяемые технологии обработки данных, потребность в управленческой информации, экономические возможности создания и функционирования таких систем [5].

Сложность управленческого комплекса организации сельскохозяйственной специализации определяет многообразие информации, используемой для принятия управленческих решений, а также методов ее обработки.

Различные авторы по-разному определяют состав этих методов. Например, В.М. Вахрушина указывает, что методы бухгалтерского управленческого учета включают элементы метода бухгалтерского учета, индексный метод, приемы экономического анализа, математические методы [3].

Системы управленческого учета направлены на формирование различной информации [2]. При этом применяются разнообразные способы обработки данных и уровень измерения информации. Общую схему классификации систем управленческого учета можно представить следующим образом (рис. 4).



Рисунок 4 – Классификация систем управленческого учета

Система управленческого учета в организациях сельского хозяйства имеет принципиальные особенности, которые обусловлены спецификой их деятельности.

Фундаментальной основой построения учетной системы является учетная политика организации.

Управленческий учет, важнейшими принципами которого являются ответственность, управляемость, достоверность, релевантность, экономичность, конфиденциальность, нуждается в собственной учетной политике.

Управленческую политику для целей управленческого учета можно определить как совокупность способов ведения бухгалтерского управленческого учета и составления внутренней сегментарной отчетности.

Таким образом, в соответствии со спецификой функционирования организаций, стратегия построения системы управленческого учета должна иметь свои отличительные особенности.

В рассматриваемой системе управленческого учета и отчетности использованы два базовых понятия: сводка как документ-прототип базы данных, отражающий хронологические изменения в состоянии определенного вида ресурса сельскохозяйственного производства, и отчет как документ, фиксирующий моментное состояние определенного вида ресурса (например, на начало каждого отчетного месяца).

Синтетический и аналитический учет затрат в отрасли сельского хозяйства ведется по журнальной форме. Используемые в хозяйстве статьи затрат не предоставляют подробную информацию о затратах (постоянных, условно-постоянных, переменных) на производство. К тому же в хозяйстве не предпринята попытка перехода на финансовый и управленческий учет.

Для организации управленческого учета необходимо применять попроцессный (попередельный) метод учета затрат, при котором в качестве объектов учета затрат использовать этапы (процессы) выполнения работ. Это, несомненно, приведет к значительному увеличению числа объектов учета затрат, но дает возможность работникам бухгалтерии хозяйства оперативно контролировать отклонения фактических затрат от технологических норм, принимать управленческие решения не после завершения производственных процессов, а при их осуществлении.

Учет большинства хозяйственных операций в исследуемой организации ведется с помощью прикладного программного обеспечения – компьютерной программы для бухгалтера «1:С Предприятие», с конфигурацией, предусматривающей специфику учетно-аналитической работы сельскохозяйственных предприятий. Бухгалтерия организации самостоятельно разрабатывает ряд первичных и расчетных документов с использованием прикладной программы MS Excel. В качестве примера можно привести акты списания материалов, запасных частей на ремонт автомобилей, расчет себестоимости различных видов продукции.

Конфигурация прикладной программы «1:С Предприятие», предназначенная для сельскохозяйственных предприятий, не совсем удачна. К ее недостаткам можно отнести несовершенство некоторых инструментов (отсутствие алгоритмов автоматизированного расчета себестоимости продукции в конце отчетного года). К самым значительным минусам прикладной программы относится отсутствие инструмента формирования годовой и промежуточной статистической отчетности.

Учетной политикой регламентируются и некоторые вопросы организации документооборота. Например, для своевременного получения информации о работе предприятия устанавливаются сроки предоставления следующих видов документов:

- материальных отчетов не позднее 5-го числа месяца, следующего за отчетным;
- табелей рабочего времени не позднее 29-го числа текущего месяца;
- отчета по растениеводству (производственного отчета) не позднее 29-го числа текущего месяца.

Подводя итоги, отметим, что учетно-аналитическая система выпуска и реализации готовой продукции реализуется посредством аналитических процедур, направленных на выбор наиболее оптимального метода отражения в бухгалтерском учете готовой продукции, метода списания материалов в производство, метода учета готовой продукции. Подсистема внутреннего аудита учетно-аналитической системы выпуска и реализации готовой продукции состоит из внутреннего контроля за состоянием материально-производственных запасов, запасов готовой продукции и предусматривает периодическое проведение инвентаризации. Ограниченность использования аналитических процедур в учетно-аналитической системе можно объяснить незначительным объемом деятельности исследуемой организации, применяемой системой налогообложения.

С целью интеграции информации о затратах в системе управленческого учета по структурным подразделениям предлагаем внедрить модель интегрированного учета затрат на основе информации о затратах, отражаемых в разных учетных системах (рис. 5).

Основными элементами модели выступают: управленческий учет, бюджетирование, разрабатываемое в системе управленческого и бухгалтерского учета, оперативная информация о формировании затрат по бизнес-процессам. В результате интеграции информации о затратах на уровне управления организацией формируется отчетность: внутренняя, внешняя (бухгалтерская и налоговая), стратегическая. Перечень видов отчетности легко расширить с учетом требуемой различными группами пользователей.

Необходимыми условиями построения эффективной системы управленческого учета затрат по ЦФО является рациональное с точки зрения адекватности организационной структуре предприятия выделение ЦФО.

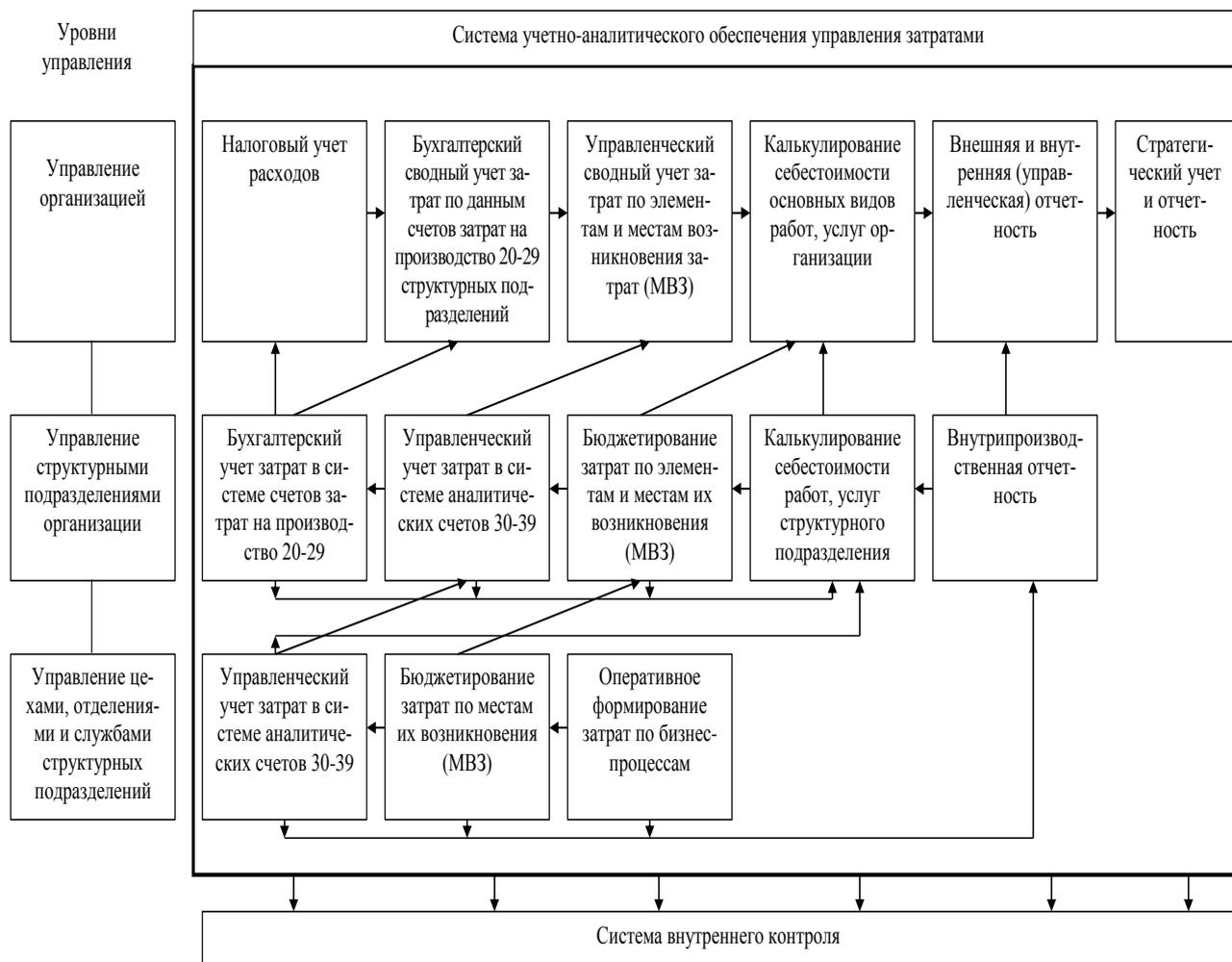


Рисунок 5 – Модель интегрированного учета затрат

Предлагаемая финансовая структура ЗАО «Орел Нобель-Агро» может включать следующие центры финансовой ответственности (ЦФО) (табл. 1).

Таблица 1 – Планируемая финансовая структура ЗАО «Орел Нобель-Агро»

Вид ЦФО	Подразделения, включаемые в ЦФО
Центр прибыли	Аппарат управления ЗАО «Орел Нобель-Агро»
Центр маржинального дохода	Аппарат управления СХП «Новосильское», Аппарат управления СХП «Колпнянское»
Центр нормативных затрат (ЦНЗ)	Подразделения грузового автопарка, ремонтной мастерской
Центр управленческих затрат (ЦУЗ)	Служба безопасности, административно-хозяйственная служба
Центр инвестиций	Управляющая компания - ЗАО НК «Нобель Ойл»

Центр прибыли – подразделение компании, деятельность которого непосредственно связана с реализацией бизнес-проектов и направлена на получение прибыли. В качестве центра прибыли выступает аппарат управления предприятия. Руководитель ЦФО, в лице директора общества, отвечает за максимизацию прибыли предприятия.

Центры маржинального дохода – подразделения, деятельность которых непосредственно связана с реализацией бизнес-направлений. В качестве центров маржинального дохода выступают два территориально и производственно обособленных сельскохозяйственных подразделения ЗАО «Орел Нобель-Агро» – СХП «Новосильское» и

СХП «Колпнянское». Руководители ЦФО, в лице исполнительных директоров сельскохозяйственных подразделений, в рамках выделенного бюджета затрат отвечают за максимизацию маржинального дохода.

Центры затрат (центры нормативных затрат (ЦНЗ) и центры управленческих затрат (ЦУЗ)) – подразделения, обеспечивающие поддержку и обслуживание функционирования центров прибыли и центров маржинального дохода, но непосредственно не приносящие прибыль. Руководитель этого ЦФО отвечает за выполнение поставленных задач в рамках выделенного бюджета затрат.

Центрами нормативных затрат являются отделения, входящие в состав сельскохозяйственных подразделений, и непосредственно организующие производство сельскохозяйственной продукции, а также подразделения грузового автопарка, ремонтной мастерской.

К центрам управленческих затрат относятся административные службы предприятия и его подразделений (служба безопасности, административно-хозяйственная служба).

В качестве центра инвестиций выступает непосредственно управляющая компания – ЗАО НК «Нобель Ойл», через централизованную финансовую службу которой проходят все финансовые потоки холдинга, правление управляющей компании определяет стратегические направления развития бизнеса, утверждает инвестиционные проекты.

Реализация продукции осуществляется через управляющую компанию, поэтому центр дохода (в качестве которого традиционно выступает отдел сбыта) в ЗАО «Орел Нобель-Агро» выделять не предусматривается.

Трансформация стратегических целей на уровень подразделений и отдельных сотрудников достигается за счет обоснованного выделения ключевых показателей эффективности предприятия и согласованных с ними показателей для каждого ЦФО. В ЗАО «Орел Нобель-Агро» требуется разработка и утверждение системы сбалансированных показателей (ССП), которая будет использоваться для оценки результативности и эффективности деятельности каждого ЦФО. Сбалансированная система показателей является важнейшим элементом стратегического управленческого учета и стратегического управления, представляет собой совокупность финансовых и нефинансовых параметров оценки степени достижения ключевых показателей результативности и эффективности деятельности ЦФО, критериев их оценки и целевого значения.

Для выделяемых в ЗАО «Орел Нобель-Агро» ЦФО предлагаем применять ключевые показатели результативности и эффективности деятельности в соответствии с рисунком 6.

Организация бюджетного управления на предприятии и формирование ЦФО позволяют коренным образом изменить систему управления затратами и нацелить ее на сближение стратегических интересов компании и индивидуальных интересов ее сотрудников, прежде всего за счет установления четкой связи материального вознаграждения менеджеров с эффективностью работы ЦФО, повышения качества оценки деятельности подразделений и усиления контроля над расходами.

В этой связи в ЗАО «Орел Нобель-Агро» должен быть утвержден оптимальный набор условий и формализованных показателей премирования работников ЦФО, характеризующих эффективность деятельности соответствующих подразделений предприятия. При этом под условием премирования понимают централизованно устанавливаемый и контролируемый

ЦФО параметр деятельности, отклонение от которого как в сторону превышения, так и снижения не допускается. Таким образом, неисполнение хотя бы одного условия премирования является достаточным условием для лишения ЦФО премии, несмотря на возможное выполнение показателей премирования.

В соответствии с предложенными ключевыми показателями результативности и эффективности деятельности ЦФО в ЗАО «Орел Нобель-Агро» предлагаем премирование работников Центра маржинального дохода производить по фиксированному проценту от маржинального дохода подразделения. Непременным условием выплаты премии является

выполнение подразделением производственной программы по урожайности сельскохозяйственных культур и неперевышение себестоимости единицы продукции.

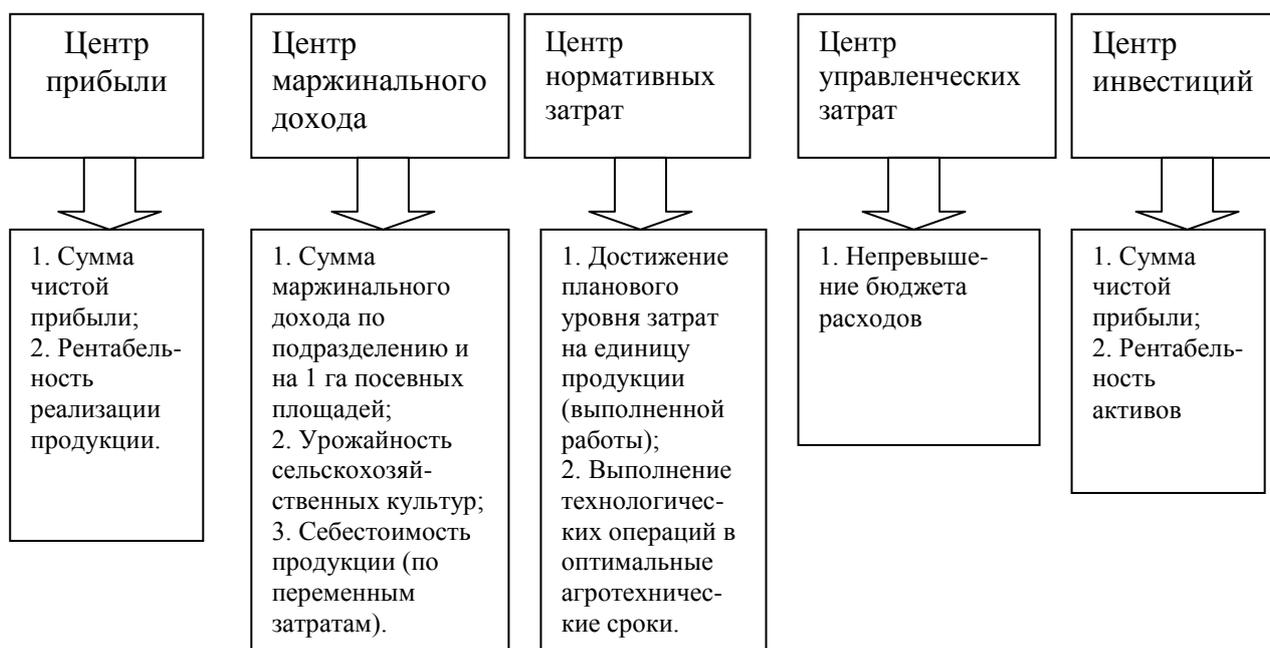


Рисунок 6 – Предлагаемые ключевые показатели результативности и эффективности деятельности ЦФО в ЗАО «Орел Нобель-Агро»

С целью адаптации модели премирования работников ЦФО сделаем накладку предлагаемого механизма премирования работников Центра маржинального дохода СХП «Колпнянское» ЗАО «Орел Нобель-Агро» на фактические данные за 2012 год. Условия премирования и расчет показателей премирования представим в таблице 2.

Таблица 2 – Расчет премиального фонда по Центру маржинального дохода СХП «Колпнянское» ЗАО «Орел Нобель-Агро» по фактическим данным за 2012 год

Показатель	Алгоритм расчета	Значение
По плану на 2012 год:		
Численность работников ЦФО, чел.	В соответствии со штатным расписанием	11
Годовой фонд оплаты труда, тыс. руб.	В соответствии со штатным расписанием	1 623,6
Объем производства продукции в стоимостном выражении - всего, тыс. рублей	В соответствии с производственной программой	257 582
Затраты на производство продукции – всего, тыс. рублей	В соответствии с производственной программой подразделения	218 089
в том числе переменные затраты		152 187
Маржинальный доход, тыс. рублей	257 582 – 152 187	105 395
Премиальный фонд	50 % от годового фонда оплаты труда [1 623,6 * 50 / 100]	811,8
Норматив премирования, в процентах от маржинального дохода	Премиальный фонд / Маржинальный доход * 100 [811,8 / 105 395 * 100]	0,77 %
Фактические показатели за 2012 год:		
Численность работников ЦФО, чел.	Среднегодовая численность работников	10
Годовой фонд оплаты труда, тыс. руб.	Фактически начисленная заработная плата	1 490,8
Объем производства продукции в стоимостном выражении - всего, тыс. рублей	Стоимость оприходованной продукции	476 152
Затраты на производство продукции – всего, тыс. рублей	Затраты на производство продукции растениеводства счет 20.1	178 354
в том числе переменные затраты		116 590
Маржинальный доход, тыс. рублей	476 152 – 116 590	359 562
Премиальный фонд ЦФО, тыс. рублей	Маржинальный доход * Норматив премирования / 100 [359 562 * 0,77 / 100]	2 768,6

Исходя из фактической суммы маржинального дохода, полученного ЦФО, премиальный фонд ЦФО за 2012 год составил 2 768,6 тыс. рублей. Однако, в соответствии с предложенной моделью премирования работников Центра маржинального дохода должны быть выполнены показатели производственной программы по урожайности сельскохозяйственных культур и непревышению себестоимости единицы продукции (по переменным затратам).

Рассчитаем показатели, характеризующие выполнение данных условий, и представим их на рисунках 7 и 8.

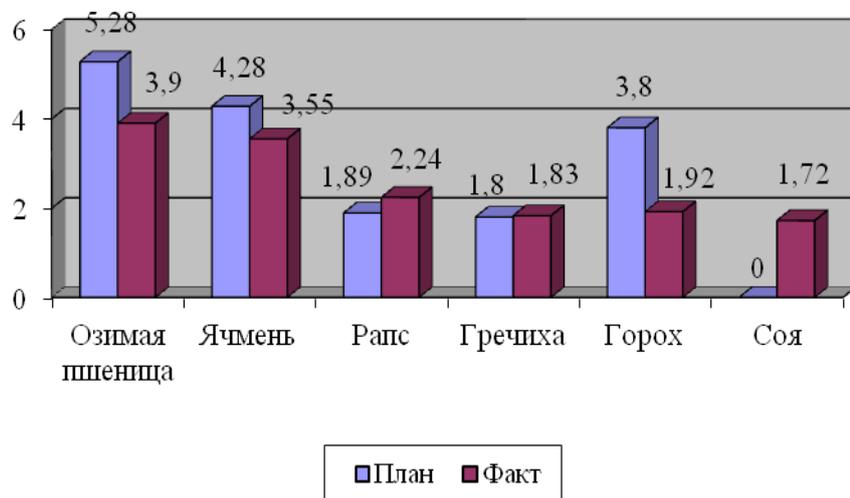


Рисунок 7 – Урожайность сельскохозяйственных культур в СХП «Колпнянское» ЗАО «Орел Нобель-Агро» в 2012 году, т/га

Выше планового показателя урожайность по рапсу, гречихе и сое. По озимой пшенице и ячменю – урожайность ниже запланированной. В 2012 году не планировалось возделывать сою, поэтому показатель по плановой урожайности отсутствует.

По себестоимости 1 тонны сельскохозяйственной продукции (по переменным затратам) превышает плановое значение себестоимость 1 т гороха (рис. 8).

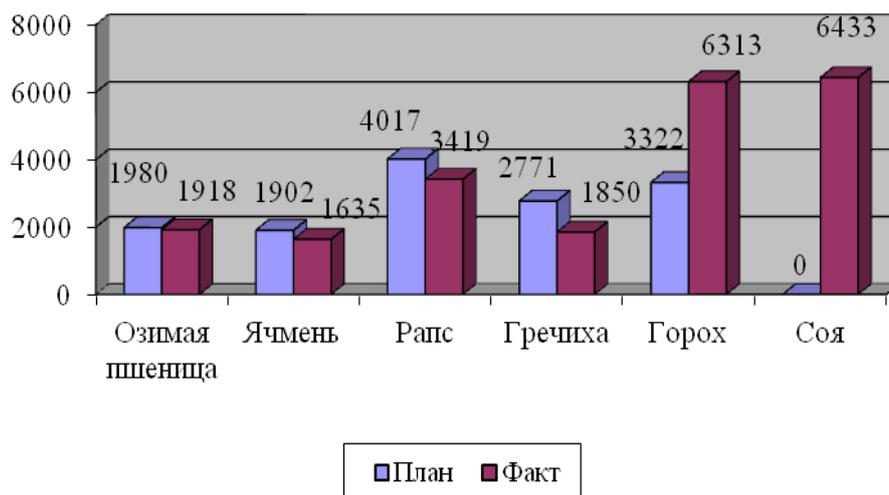


Рисунок 8 – Себестоимость 1 тонны сельскохозяйственной продукции (по переменным затратам) в СХП «Колпнянское» ЗАО «Орел Нобель-Агро» в 2012 году, рублей

В связи с невыполнением показателей по урожайности сельскохозяйственных культур и себестоимости 1 тонны сельскохозяйственной продукции (по переменным затратам) по отдельным культурам премия ЦФО может не выплачиваться. В то же время, положением о

премировании может предусматриваться уменьшение премиального фонда при невыполнении отдельных показателей премирования.

Для того чтобы бюджетирование позволяло создать на предприятии эффективный механизм финансового управления; обеспечить прозрачность финансовых потоков, понимание финансового положения компании; формировать оперативные и достоверные отчеты; обеспечивало эффективный механизм контроля действий подразделений и подчиненных на предприятии должна быть внедрена система бюджетов ЦФО.

Полноценная система бюджетного планирования и контроля должна включать следующие элементы: совокупность бюджетов; процедуры формирования и утверждения бюджетов; процедуры исполнения, контроля и анализа бюджетов; сотрудников, ответственных за формирование и исполнение того или иного бюджета. Отсутствие на предприятии хотя бы одного из перечисленных элементов делает всю систему малоэффективной.

С целью оптимизации планирования и контроля за осуществлением затрат нами разработан Регламент формирования бюджета затрат и осуществления расходов подразделениями ЗАО «Орел Нобель-Агро».

Рассчитаем на примере Центра нормативных затрат Грузовой автопарк отделения № 2 СХП «Колпнянское» ЗАО «Орел Нобель-Агро» бюджет затрат подразделения на 2013 год.

Основанием для расчета бюджета затрат является планируемая производственная программа подразделения на 2013 год (табл. 3).

Таблица 3 – Планируемые показатели использования грузового автопарка центром нормативных затрат Грузовой автопарк отделения № 2 СХП «Колпнянское» ЗАО «Орел Нобель-Агро» на 2013 год

Показатель	Единица измерения	Факт 2012 г.	План 2013 г.	Отклонение от 2012 г.
Наличие автомобилей	шт	5	5	0
Техническая грузоподъемность	т	35,5	35,5	0
Автомобиле - дни пребывания в хозяйстве	дни	1 794	1 825	31
Отработано на линии - всего	дни	384	530	146
	час.	4 109	5 300	1 191
Отработано на ремонте - всего	дни	36	35	-1
	час.	271	245	-26
Внутрисменные простои	час.	0	0	0
Количество ездов с грузом	шт.	691	900	209
Общий пробег	км	28 759	45 000	16 241
в т.ч. с грузом	км.	12 206	20 250	8 044
Перевезено грузов - всего	т	4 417	5 750	1 333
Объем выполненных работ - всего	т/км	77 996	128 700	50 704
в т.ч. 1 автомашиной	т/км	15 599	25 740	10 141
Показатели использования парка				
Среднее расстояние перевозок	км.	18	22,5	4,5
Среднесуточный пробег	км.	75	85	10
Коэффициент использования пробега		0,42	0,45	0,03
Коэффициент использования грузоподъемности		0,90	0,90	0

Планируемые затраты на ГСМ рассчитываются исходя из общего пробега и норматива расхода бензина на 100 км пробега, а также объема выполненных работ в тонно-километрах и норматива расхода бензина на 100 тонно-километр. Затраты на оплату труда на линии

рассчитываются исходя из времени, отработанного на линии (в часах), и часовой тарифной ставки в соответствии с Положением по оплате труда в ЗАО «Орел Нобель-Агро» (на 2013 год тарифная ставка водителей грузового автотранспорта составляет 49,70 рубля за 1 час).

Кроме того, в затраты на оплату труда включается повышенная и дополнительная оплата, которая в соответствии с Положением по оплате труда в ЗАО «Орел Нобель-Агро» на 2013 год составляет 30 %. Итоговые результаты расчетов планируемых затрат представлены в таблице 4.

Плановые затраты ЦНЗ Грузовой автопарк отделения № 2 СХП «Колпнянское» ЗАО «Орел Нобель-Агро» на 2013 год составят 1 174 799 рублей, что на 479 729 рублей больше фактических затрат 2012 года. Основной причиной роста затрат является рост цен на горюче-смазочные материалы и ставок оплаты труда. В результате себестоимость 1 т/км составит 9,13 рубля, что на 0,22 рубля больше, чем в 2012 году.

Для обеспечения достоверности учета по ЦФО необходимо ввести счета затрат управленческого учета.

В этих целях рекомендуем использовать в ЗАО «Орел Нобель-Агро» в рабочем плане счетов счета 30 – 39, поскольку действующие счета 20 – 29 используются для группировки расходов по статьям, местам возникновения и другим признакам, а также исчисления себестоимости продукции (работ, услуг).

Таким образом, учет затрат сначала осуществляется по экономическим элементам, затем затраты распределяются между калькуляционными счетами. К каждому счету целесообразно открыть субсчет, отражающий основной или вспомогательный центр ответственности и субконто по отдельным цехам и участкам.

Таблица 4 – Бюджет затрат центра нормативных затрат Грузовой автопарк отделения № 2 СХП «Колпнянское» ЗАО «Орел Нобель-Агро» на 2013 год

Показатель	Единица измерения	Факт 2012 г.	План 2013 г.	Отклонение от 2012 г.
Наличие автомобилей	единиц	5	5	0
Расход ГСМ: по факту	литр	11 912		0
по норме	литр	12 265	18 594	6 329
Остаток ГСМ на конец года	литр	240	200	-40
Расход дизельного масла	литр	189	297	108
Затраты - всего	руб.	695 070	1 174 799	479 729
в том числе:				
Оплата труда на линии	руб.	221 244	342 433	121 189
Оплата труда на ремонте	руб.	2 742	7 901	5 159
Начисления на зарплату	руб.	49 725	85 131	35 406
Стоимость горючего	руб.	252 026	502 038	250 012
Стоимость масла	руб.	17 655	28 096	10 441
Стоимость запасных частей	руб.	46 451	52 500	6 049
Стоимость спец. одежды	руб.	580	2 400	1 820
Стоимость шин	руб.	81 848	108 000	26 152
Услуги сельхозтехники	руб.	7 700	22 300	14 600
Прочие затраты	руб.	2 100	9 600	7 500
Амортизация	руб.	13 000	14 400	1 400
Себестоимость 1 т/км	руб.	8,91	9,13	0,22
Себестоимость 1 часа	руб.	169,16	221,66	52,50

Хотя число счетов увеличивается, количество бухгалтерских записей (корреспонденций счетов) при этом уменьшается. Такой переход к двум группам счетов (к счетам-экранам) обеспечивает качественное ведение управленческого учета.

С применением управленческих счетов предприятие имеет возможность сгруппировать затраты в системе финансового учета для целей управления по элементам и статьям затрат; по полной себестоимости отдельных видов продукции, а также по местам возникновения затрат.

Кроме этого при формировании системы управленческого учета по центрам ответственности необходимо составление смет, выполнение которых оценивается в последующем, и отчетов центров ответственности, включающие только те статьи затрат, на которые может повлиять должностное лицо, ответственное за деятельность каждого центра.

Анализ показал, что слабым звеном при внедрении бюджетирования являются процедуры контроля исполнения бюджета, то есть действия и процессы, направленные на достижение утвержденных в бюджете показателей в течение бюджетного периода.

К примеру, это заключение договоров на покупку сырья и материалов на суммы, превышающие установленный бюджет закупок, или осуществление ежедневных платежей не на основе определенных в бюджете приоритетов, а исходя из субъективных решений руководителя. Обнаруживаются подобные просчеты только через один-три месяца при анализе отклонений. Это свидетельствует об отсутствии процедур исполнения бюджетов.

В настоящее время на предприятии недостаточно проработана разработка внутрихозяйственных нормативов затрат, что не позволит получать всесторонне обоснованные бюджеты затрат.

Нормативы расходов на единицу продукции не пересматриваются в течение длительного времени. Старое оборудование и техника, выработав свой ресурс, не в состоянии соответствовать установленным в момент выпуска нормам, следовательно, показатели бюджета заранее планируются с ошибкой.

Пересмотр нормативов – сложный, но необходимый процесс. Нормы расхода и распределения косвенных затрат по видам продукции рекомендуется пересматривать в среднем раз в год.

Пересмотр нормативов нередко сводится к субъективному индексированию прошлогодних норм по принципу «лучше заложить резерв, чем потом оправдываться». Поэтому необходимо проводить фактические замеры производительности, составлять фотографии рабочего времени и т.д.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Гудков, А.А. Управленческая учетно-аналитическая система формирования и использования финансов предприятия [Текст] / А.А. Гудков // Управленческий учет. – 2011. – №6. – С. 83-87.
2. Варакса, Н.Г. Модель информационной учетно-налоговой системы [Текст] / Н.Г. Варакса // Экономические и гуманитарные науки. – 2010. – № 10. – С. 22-28.
3. Маслова, И.А. Теоретико-методические аспекты учетно-аналитической системы формирования себестоимости в промышленности [Текст] / И.А. Маслова // Управленческий учет. – 2009. - №7. - С. 89-99.
4. Маслова, И.А. Аналитические процедуры управленческого и налогового информационно-учетного обеспечения оценки добавленной стоимости продукции сельского хозяйства [Текст] / И.А. Маслова // Управленческий учет. – 2010. – №10. – С. 56-64
5. Попова, Л.В. Основные концепции управленческого анализа и затрат на промышленном предприятии [Текст] / Л.В. Попова // Управленческий учет. – 2005. – №1. – С. 21-29.
6. Попова, Л.В. Концепция цепочки ценностей как составляющая стратегического учета затрат [Текст] / Л.В. Попова, Е.Н. Токмакова // Управленческий учет. – 2007. – №5. – С. 42-48.

Григорян Григор Ашотович
ФГБОУ ВПО «Госуниверситет – УНПК»
Аспирант кафедры «Бухгалтерский учет и налогообложение»
302020, Орел, Наугорское ш., 29
Тел.: (4862) 41-98-60
E-mail: orelbuin@yahoo.com

G.A. GRIGORYAN

FORMATION OF THE SYSTEM OF MANAGEMENT ACCOUNTING COST OF FINANCIAL RESPONSIBILITY CENTERS

At present the problem of the application of management accounting in order to improve the efficiency of the organization management is becoming increasingly important. It should be noted a special importance of addressing this issue for the agricultural organizations. This is due both to the lack of a unified methodological framework, and the recommendations on the organization of management accounting in separate branches of the domestic economy, and in General peculiarities of formation and development of management accounting in Russia.

Keywords: *management accounting, cost, financial responsibility.*

BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)

1. Gudkov, A.A. Upravlencheskaja uchetno-analiticheskaja sistema formirovanija i ispol'zovanija finansov predpriyatija [Tekst] / A.A. Gudkov // Upravlencheskij uchet. - 2011. - №6. - S. 83-87.
2. Varaksa, N.G. Model' informacionnoj uchetno-nalогоvoj sistemy [Tekst] / N.G. Varaksa // Jekonomicheskie i gumanitarnye nauki. - 2010. - № 10. - S. 22-28.
3. Maslova, I.A. Teoretiko-metodicheskie aspekty uchetno-analiticheskoy sistemy formirovanija sebestoimosti v promyshlennosti [Tekst] / I.A. Maslova// Upravlencheskij uchet. - 2009. - №7. - S. 89-99.
4. Maslova, I.A. Analiticheskie procedury upravlencheskogo i nalогоvogo informacionno-uchetnogo obespechenija ocenki dobavlennoj stoimosti produkcii sel'skogo hoz'jajstva [Tekst] / I.A. Maslova // Upravlencheskij uchet. - 2010. - №10. - S. 56-64
5. Popova, L.V. Osnovnye koncepcii upravlencheskogo analiza i zatrat na promyshlennom predpriyatii [Tekst] / L.V. Popova // Upravlencheskij uchet. - 2005. - №1. - S. 21-29.
6. Popova, L.V. Koncepcija cepochki cennostej kak sostavljajushhaja strategicheskogo ucheta zatrat [Tekst] / L.V. Popova, E.N. Tokmakova // Upravlencheskij uchet. - 2007. - №5. - S. 42-48.

Grigoryan Grigor Ashotovich
State University-ESPC
Graduate student of the Department «Accounting and taxation»
302020, Orel, Naugorskoe highway, 29
Ph.: (4862) 41-98-60
E-mail: orelbuin@yahoo.com

И.А. КОРОСТЕЛКИНА

ПРИМЕНЕНИЕ МЕТОДОВ ФИНАНСОВОГО АНАЛИЗА В ОПРЕДЕЛЕНИИ ВЛИЯНИЯ ПРЯМОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ НА ЭКОНОМИЧЕСКУЮ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ ОРГАНИЗАЦИИ И ФОРМИРОВАНИЕ ЦЕНЫ

Любой вид хозяйственной деятельности начинается с вложения денег и заканчивается результатом, имеющим денежную оценку. Общим для всех организаций является достижение запланированного использования выбранных ресурсов с целью создания через некоторое время обоснованной рыночной стоимости, способной покрыть все затраченные ресурсы и обеспечить приемлемый уровень дохода. В связи с этим только финансовый анализ способен в комплексе исследовать и оценить все аспекты и результаты движения денежных средств, уровень отношений, связанных с денежными потоками, а также возможное финансовое состояние организации. В статье рассмотрена концепция финансово-экономического анализа.

Ключевые слова: финансовый анализ, налогообложение, ценообразование.

Финансовое состояние организации показывает способность вовремя уплачивать налоги и сборы и повышать конкурентоспособность предприятия.

Таким образом, должны взаимодействовать все производственно-хозяйственные, технологические, экономические и финансовые факторы.

Целью финансово-экономического анализа в налоговом консультировании на предприятии является повышение качества налоговых решений и минимизация налоговых рисков.

Задачи финансово-экономического анализа представлены на рисунке 1.

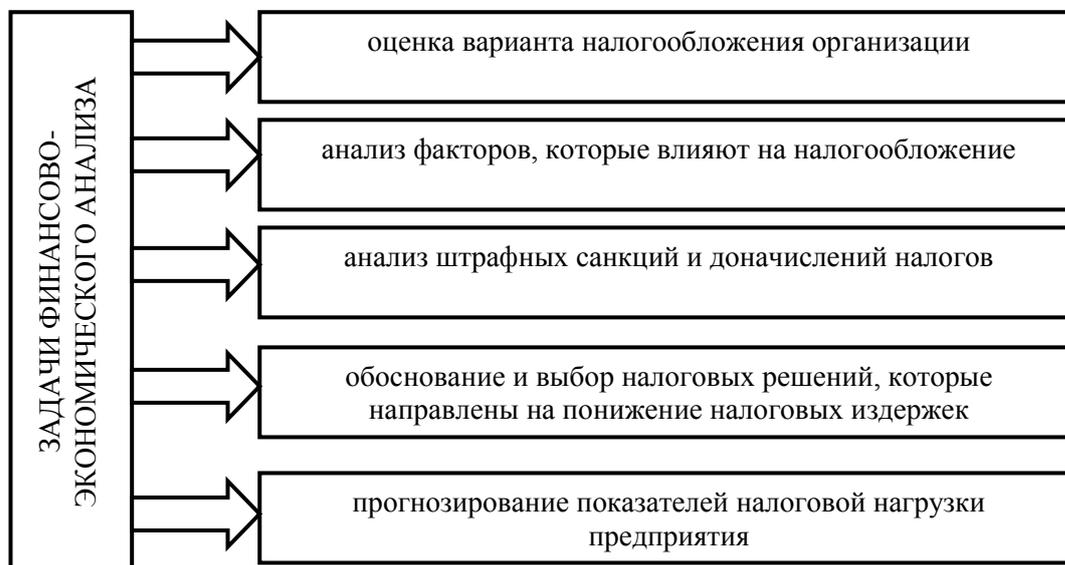


Рисунок 1 – Задачи финансово-экономического анализа

В финансовом анализе рассматривают такие финансовые показатели, которые влияют на налогообложение.

Последовательность проведения анализа финансового состояния налоговым консультантом можно представить следующим образом (рис. 2).

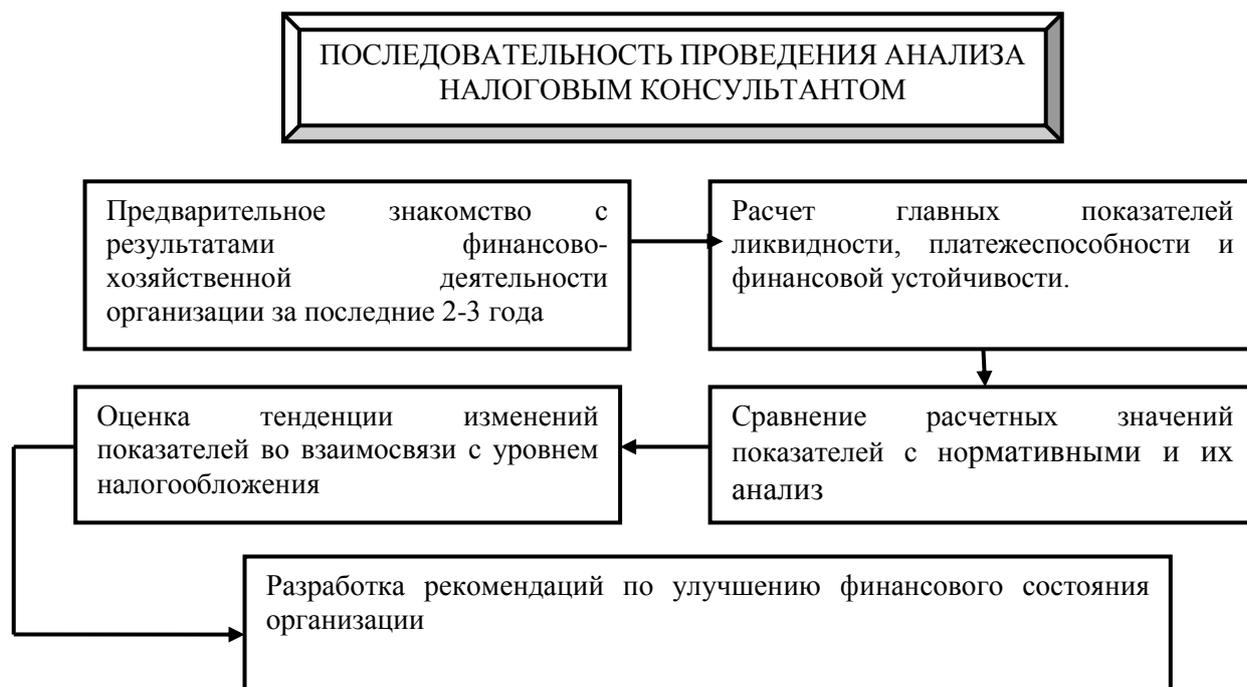


Рисунок 2 – Порядок последовательности проведения финансового анализа

В анализе используют внешние и внутренние источники информации. Так, внешняя информация представляет собой нормативно-правовую базу в области налогообложения и ведения бухгалтерского и налогового учета.

К внутренней информации относятся данные бухгалтерского, налогового, статистического учета и отчетности.

Финансовый анализ проводится по данным годовой бухгалтерской отчетности.

При анализе финансового состояния организации рассчитываются относительные и абсолютные показатели бухгалтерской отчетности [4].

В налоговом консультировании используют неформализованные и формализованные методы обработки экономической информации [7].

К неформализованным методам относятся такие виды методов как:

- разработка системы показателей;
- построение аналитических таблиц;
- прием детализации;
- метод экспертных оценок;
- методы ситуационного анализа и прогнозирования.

Формализованные методы финансового анализа представлены в таблице 1.

Таблица 1 – Формализованные методы финансового анализа

Методы финансового анализа	Примеры
Классические	балансовый способ, методы детерминированного факторного анализа (цепных подстановок, абсолютных и относительных разниц, интегральный логарифмический методы);
Традиционные методы экономической статистики	метод средних величин, метод группировок, индексный метод
Математико-статистические методы изучения связей	корреляционный, регрессионный, дисперсионный, кластерный анализ
Методы теории принятия решений	метод построения дерева решений, линейное программирование и анализ чувствительности

Основными способами обработки информации в налоговом консультировании являются сравнение и группировки.

Горизонтальный (динамический) анализ заключается в изучении динамики некоторых финансовых показателей во времени.

Далее идет динамический анализ, в котором определяются изменения статей и разделов баланса [1].

Анализ финансовых коэффициентов основывается на расчете соотношения различных абсолютных показателей финансовой деятельности между собой. Информационным источником здесь является бухгалтерская и налоговая отчетность предприятия [2].

К наиболее важным финансовым показателям относят следующие показатели:

- 1) показатели ликвидности;
- 2) показатели финансовой устойчивости и платежеспособности;
- 3) показатели рентабельности;
- 4) показатели оборачиваемости;
- 5) показатели рыночной активности.

При анализе финансовых коэффициентов нужно обращать внимание на финансовые коэффициенты, нормативные коэффициенты, которые выбраны в качестве базы для сравнения [5].

Сравнительный финансовый анализ базируется на сравнении значений аналогичных показателей между собой:

- 1) показателей данного предприятия и среднеотраслевых показателей;
- 2) финансовых показателей данного предприятия и показателей предприятий-конкурентов;
- 3) финансовых показателей отдельных структурных единиц и подразделений данного предприятия;
- 4) сравнительный анализ отчетных и плановых показателей.

Интегральный финансовый анализ может лучше оценить финансовое состояние предприятия [6].

Способы сравнения в финансовом анализе применяются в следующих случаях:

- 1) при сравнении фактических данных текущего периода с данными предыдущих периодов. Так, можно выявить динамику и темпы налоговых платежей, и сделать прогноз влияния налогообложения на финансовое состояние организации;
- 2) при сравнении фактических данных с прогнозируемыми (плановыми). Так, можно проверить выполнение уровня налоговых обязательств и не допустить штрафные санкции;
- 3) при сравнении альтернативных версий налоговых решений, чтобы выбрать наиболее лучшее и обеспечить экономическую и финансовую устойчивость организации.

В финансово-экономическом анализе выделяют следующие виды сравнительного анализа (табл. 2)

Таблица 2 – Виды сравнительного анализа

Виды сравнительного анализа	Содержание метода
Горизонтальный (временной) анализ	сравнение каждой позиции с предыдущей, анализ динамики изменения показателей
Вертикальный (структурный) анализ	определение структуры итоговых показателей, определение доли, или удельного веса отдельных частей в результирующем показателе
Трендовый анализ	сравнение показателей за ряд лет и определение их основной тенденции
Одномерный сравнительный анализ	данные сопоставляются либо по одному показателю за ряд лет, либо по множеству показателей, но одного периода

При сравнении нужно учитывать цельность объемных, стоимостных, качественных, структурных факторов; промежутков времени, за которые были рассчитаны соотносимые показатели, и методики их исчисления [3].

Рассчитаем показатели структуры, динамики и структурной динамики по следующим абсолютным показателям налогообложения (табл. 3).

Таблица 3 – Динамика налогообложения на ООО «Альфа» за 2011-2012 года

Год	2011	2012	Абсолютное отклонение	Темп роста	Удельный вес
Сумма	106782	210313	103531	196,96	1,5

Таким образом, сумма начисленных налогов увеличилась на 1031531 руб. Соответственно возросла на 1,5% доля налогов, не относимых на расходы в общей величине налогов.

Далее рассмотрим за счет, каких факторов изменилась налоговая нагрузка методом цепных подстановок.

Налоговая нагрузка по методике Департамента рассчитывается по следующей формуле [7]:

$$НН_{2012} = \text{налоговые платежи} : \text{выручку от реализации}$$

$$НН1 = \text{налоговые платежи}_0 : \text{выручку от реализации}_0$$

$$НН2 = \text{налоговые платежи}_1 : \text{выручку от реализации}_0$$

$$НН3 = \text{налоговые платежи}_1 : \text{выручку от реализации}_1$$

$$НН1 = \frac{106782}{53564000} * 100\% = 0,2\%$$

$$НН2 = \frac{210313}{5356000} * 100\% = 0,39\%$$

$$НН3 = \frac{210313}{187572000} * 100\% = 0,11\%$$

$$НН.налог = 0,39 - 0,2 = 0,19\%$$

$$НН_{выр} = 0,11 - 0,39 = -0,28\%$$

$$\Delta ННОб = 0,19 - 0,28 = -0,09\%$$

Таким образом, налоговая нагрузка в 2012 году за счет налоговых увеличения налоговых обязательств увеличилась на 0,19% а за счет увеличения выручки она снизилась на 0,28%.

Суммарное влияние двух факторов привело к уменьшению налоговой нагрузки 0,09%.

В наибольшей степени налоговым консультантом могут быть использованы аналитические группировки, которые основаны на причинно-следственной связи между показателями.

В настоящее время применяют главным образом ретроспективный анализ, что имеет большое значение для налогового менеджмента.

С помощью методов ретроспективного анализа можно увидеть динамику увеличения или уменьшения сумм налоговых баз и уплачиваемых налогов, и их взаимосвязь с величинами хозяйственной деятельности и ее эффективностью.

Наиболее актуальными в настоящее время являются методы перспективного анализа в виде налогового планирования/ Они используются для ведения рациональной учетной налоговой политики организации, которая позволит законными способами уменьшать налоговые платежи [8].

Таким образом, можно сделать вывод о том, что для налогового консультанта необходимо выбрать обоснованную методику анализа финансового состояния организации.

Существуют различные методы финансового анализа при оценке влияния налогообложения на выручку. Так, была рассчитана налоговая нагрузка по Методике Департамента, в результате чего было рассмотрено влияние двух факторов на налоговую нагрузку: выручки и увеличения налоговых обязательств. Согласно расчетам, налоговая нагрузка была увеличена в 2012 году на 0,19 % за счет увеличения налоговых обязательств, а за счет увеличения выручки она снизила на 0,28%. Таким образом, налоговая нагрузка была снижена на 0,09.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Гудков, А.А. Трансформация финансового законодательства: новый Федеральный закон «О бухгалтерском учете» №402-ФЗ от 06.12.2011 г. [Текст] / А.А. Гудков // Бухгалтерский учет и налогообложение в торговле и общественном питании. – М.: Дело и Сервис, 2012. - №2. – С.44-56.
2. Варакса, Н.Г. Методика анализа и планирования налоговых обязательств на микроуровне в целях определения оптимального режима налогообложения или их сочетания [Текст] / Н.Г. Варакса // Экономические и гуманитарные науки. – 2013. – №9. – С. 66-76.
3. Васильева, М.В. Учетно-информационная база проведения налогового анализа как этапа налогового планирования на микроуровне [Текст] / М.В.Васильева // Управленческий учет. – 2010. - №1 – С.28-33
4. Маслов, Б.Г. Модель анализа взаимовлияния показателей финансового состояния и налогообложения организации [Текст] / Б.Г. Маслов // Управленческий учет. - 2012. - №6. – С. 34-40.
6. Маслова, И.А. Методика анализа производственного и ресурсного потенциала предприятия [Текст] / И.А. Маслова // Экономические и гуманитарные науки. – 2009. – №4. – С. 43-49.
6. Маслова, И.А. Основные показатели менеджмента, характеризующие финансовое состояние и деловую активность предприятия [Текст] / И.А. Маслова // Экономические и гуманитарные науки. – 2011. – №8. – С. 92-97.
7. Попова, Л.В. Налоговый анализ: учебное пособие [Текст] / Л.В. Попова, Н.Г. Варакса, Е.Г. Дедкова. – Орел: ФГОУ ВПО «Госунiversитет-УНПК», 2011. – 165с.
8. Попова, Л.В. Теоретические основы налогового анализа [Текст] / Л.В. Попова // Управленческий учет. - 2010. - №6. – С. 77-83.

Коростелкина Ирина Алексеевна

ФГБОУ ВПО «Госунiversитет-УНПК»

Доктор экономических наук, профессор кафедры «Бухгалтерский учет и налогообложение»

302020, г. Орел, Наугорское ш., 40

Тел.: (4862) 41-98-60

E-mail: saкура_04@mail.ru

I.A. KOROSTELKINA

APPLICATION OF METHODS OF FINANCIAL ANALYSIS IN IDENTIFYING THE IMPACT OF DIRECT TAXATION ON ECONOMIC ACTIVITIES OF THE ORGANIZATION AND FORMATION RATES

Any kind of economic activity begins with the investment of money and ends with the result of having a monetary evaluation. Common to all organizations is to achieve the planned use of selected resources with the aim of creating some time right market value, covering all the resources spent and provide an acceptable level of income. In this regard, the only financial analysis in the complex can explore and evaluate all aspects and results of cash flow, the level of relations connected with cash flows and financial condition of the organization. The article analyzes the concept of financial and economic analysis.

Keywords: financial analysis, taxation, pricing.

BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)

1. Gudkov, A.A. Transformacija finansovogo zakonodatel'stva: novyj Federal'nyj zakon «O buhgalterskom uchete» №402-FZ ot 06.12.2011 g. [Tekst] / A.A. Gudkov // Buhgalterskij uchet i nalogooblozhenie v trgovle i obshhestvennom pitanii. – M.: Delo i Servis, 2012. - №2. – S.44-56.
2. Varaksa, N.G. Metodika analiza i planirovanija nalogovyh objazatel'stv na mikrourovne v celjah opredelenija optimal'nogo rezhima nalogooblozhenija ili ih sochetanija [Tekst] / N.G. Varaksa // Jekonomicheskie i gumanitarnye nauki. – 2013. – №9. – S. 66-76.
3. Vasil'eva, M.V. Uchetno-informacionnaja baza provedenija nalogovogo analiza kak jetapa nalogovogo planirovanija na mikrourovne [Tekst] / M.V.Vasil'eva // Upravlencheskij uchet. – 2010. - №1 – S.28-33
4. Maslov, B.G. Model' analiza vzaimovlijanija pokazatelej finansovogo sostojanija i nalogooblozhenija organizacii [Tekst] / B.G. Maslov // Upravlencheskij uchet. - 2012. - №6. – S. 34-40.
6. Maslova, I.A. Metodika analiza proizvodstvennogo i resursnogo potenciala predprijatija [Tekst] / I.A. Maslova // Jekonomicheskie i gumanitarnye nauki. – 2009. – №4. – S. 43-49.
6. Maslova, I.A. Osnovnye pokazateli menedzhmenta, harakterizujushhie finansovoe sostojanie i delovuju aktivnost' predprijatija [Tekst] / I.A. Maslova // Jekonomicheskie i gumanitarnye nauki. – 2011. – №8. – S. 92-97.
7. Popova, L.V. Nalogovyj analiz: uchebnoe posobie [Tekst] / L.V. Popova, N.G. Varaksa, E.G. Dedkova. – Orel: FGOU VPO «Gosuniversitet-UNPK», 2011. – 165s.
8. Popova, L.V. Teoreticheskie osnovy nalogovogo analiza [Tekst] / L.V. Popova // Upravlencheskij uchet. - 2010. - №6. – S. 77-83.

Korostelkina Irina Alekseevna

State University-ESPC

Doctor of Economic Sciences, Professor of Department «Accounting and taxation»

302020, Orel, Naugorskoe highway, 40

Ph.: (4862) 41-98-60

E-mail:cakyr_04@mail.ru

Т.В. ВЫСОЦКАЯ

ПРИМЕНЕНИЕ ДИСКРИМИНАНТНОГО АНАЛИЗА ДЛЯ ОЦЕНКИ ФИНАНСОВО-ЭКОНОМИЧЕСКОГО СОСТОЯНИЯ АГРОПРОМЫШЛЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ

Автором проведен дискриминантный анализ на основе данных агропромышленных предприятий Карачаево-Черкесской Республики. С его помощью были отобраны наиболее существенные факторы, влияющие на финансовое состояние, и построены классифицирующие функции, способные дать более точную оценку предприятиям АПК данного региона.

Ключевые слова: дискриминантная модель, классифицирующая функция, финансово-экономический анализ, агропромышленные предприятия.

Дискриминантный анализ является разделом многомерного статистического анализа, который позволяет изучать различия между двумя и более группами объектов по нескольким переменным одновременно. Дискриминантный анализ – это общий термин, относящийся к нескольким тесно связанным статистическим процедурам. Эти процедуры можно разделить на методы интерпретации межгрупповых различий – дискриминации и методы классификации наблюдений по группам [1].

Дискриминантные модели широко используются для анализа финансово-экономического состояния, когда необходимо классифицировать предприятия по нескольким признакам. Существующие модели не имеют отраслевой направленности, тем более не учитывают региональных особенностей. Поэтому разработка дискриминантной модели на основе данных агропромышленных предприятий Карачаево-Черкесской Республики позволит отобрать существенные факторы и дать более точную оценку предприятиям этого региона и этой отрасли. Такое узкое направление позволит проводить более точный анализ.

Для построения и апробации модели были собраны финансовые данные за период 2009-2010 годы по 39 предприятиям агропромышленного комплекса Карачаево-Черкесской Республики. Из них 18 предприятий официально объявлены банкротами, финансовое состояние 21 предприятия официально считается удовлетворительным [2].

В основу анализа положено 16 показателей, характеризующих состояние финансовой и производственной сферы деятельности предприятия:

- быстрый коэффициент ликвидности (L_1);
- коэффициент покрытия запасов (L_3);
- текущий коэффициент ликвидности (P_1);
- коэффициент финансовой зависимости (F_1);
- коэффициент автономии собственных средств (F_2);
- обеспеченность запасов собственными оборотными средствами (F_3);
- индекс постоянного актива (F_4);
- общая рентабельность (R_1);
- рентабельность активов (R_2);
- рентабельность собственного капитала (R_3);
- рентабельность продукции (продаж) (R_4);
- рентабельность оборотных активов (R_5);

- оборачиваемость активов (\dot{A}_2);
- оборачиваемость кредиторской задолженности (\dot{A}_4);
- оборачиваемость дебиторской задолженности (\dot{A}_5);
- оборачиваемость запасов (\dot{A}_6).

Выбор указанных показателей основан на исследовании [3], в ходе которого анализировалась бухгалтерская отчетность 400 российских предприятий в период 2000 - 2003 гг. (100 крупных и 300 мелких).

В качестве информационной базы для анализа и оценки финансового состояния предприятий использовались официальные формы обязательной бухгалтерской отчетности форма №1 (баланс) и форма №2 (отчет о финансовых результатах).

Данные финансовой отчетности были взяты на портале информационно-аналитического и учебного центра НАУФОР [4].

Расчеты производились в программе Statistica 6.0.

Весь процесс проведения дискриминантного анализа разбивается на два этапа и каждый из них можно рассматривать как совершенно самостоятельный метод.

Первый этап – выявление и формальное описание различий между существующими множествами (группами) наблюдаемых объектов.

Второй этап – непосредственная классификация новых объектов, т.е. отнесение каждого объекта к одному из существующих множеств.

На первом этапе целесообразно использовать пошаговую процедуру анализа дискриминантных функций. В нем модель дискриминации строится по шагам. Точнее, на каждом шаге просматриваются все переменные, и находится та из них, которая вносит наибольший вклад в различие между совокупностями. Эта переменная должна быть включена в модель на данном шаге, и происходит переход к следующему шагу.

Пошаговая процедура закончится, если хотя бы одно из условий выполнится:

1. Все переменные введены или отброшены.
2. Нет других переменных вне модели, имеющих большее значение статистики F, чем значение F-включить и когда в модели нет других переменных, имеющих меньшее значение F, чем значение F-исключить.
3. Какая-либо переменная на следующем шаге имеет значение толерантности меньше, чем заданное значение Толерантность.

Значение F-статистики для переменной указывает на ее статистическую значимость при дискриминации между совокупностями и является мерой вклада признака в предсказание членства в группах. Тогда в качестве результата успешного анализа можно сохранить только наиболее информативные переменные модели, то есть те переменные, чей вклад в дискриминацию больше остальных [1].

При проведении дискриминации в модель последовательно включилось 9 переменных, включение в модель остальных переменных не является целесообразным, так как значение F-включить меньше 0,81.

На рисунке 1 показаны результаты дискриминантного анализа с включенными в модель переменными, а на рисунке 2 результаты с переменными, которые не были включены в модель.

В первом столбце таблицы приведены значения Уилкса лямбда, являющиеся результатом исключения соответствующей переменной из модели.

Чем больше значение λ , тем более желательно присутствие этой переменной в процедуре дискриминации.

Из рисунка 1 видно, что из девяти переменных, включенных в модель, наименьший вклад в процесс разделения предприятий на группы внесли переменные A4, F3, R5. Этот же

результат вытекает из значений Частная лямбда, которая характеризует единичный вклад соответствующей переменной в разделительную силу модели.

Чем меньше значение Частная лямбда, тем больше вклад в общую дискриминацию.

Итоги анализа дискриминантн. функций (Таблица.sta) Шаг 9, Переменных в модели: 9; Группир.: group (2 гр.) Лямбда Уилкса: ,03369 при бл. F (9,24)=76,489 p< ,0000						
N=34	Уилкса лямбда	Частная лямбда	F-исключ (1,24)	p-уров.	Толер.	1-толер. (R-кв.)
F3	0,034827	0,967324	0,81071	0,376856	0,840658	0,159342
F4	0,043492	0,774605	6,98351	0,014257	0,722626	0,277374
A4	0,034984	0,962964	0,92305	0,346256	0,649959	0,350041
A6	0,059995	0,561524	18,74080	0,000229	0,483540	0,516460
R1	0,046235	0,728635	8,93829	0,006359	0,765552	0,234448
P1	0,054504	0,618100	14,82865	0,000768	0,595560	0,404440
F1	0,046371	0,726501	9,03507	0,006120	0,498219	0,501781
L1	0,042820	0,786759	6,50491	0,017558	0,564986	0,435014
R5	0,039373	0,855641	4,04915	0,055547	0,550050	0,449950

Рисунок 1 – Переменные, вошедшие в модель

На отбор переменных в модель решающим фактором было значение F-включить. Те переменные, чье значение F-включить было меньше 0,81, из модели исключались.

Переменные вне модели (Таблица.sta) Ст.св. для всех F: 1,23						
N=34	Уилкса лямбда	Частная лямбда	F включает	p-уров.	Толер.	1-толер. (R-кв.)
L3	0,033482	0,993864	0,142005	0,709750	0,755067	0,244933
F2	0,033600	0,997366	0,060736	0,807522	0,787250	0,212750
R2	0,033645	0,998705	0,029819	0,864413	0,806707	0,193293
R3	0,033629	0,998214	0,041161	0,841012	0,803951	0,196049
R4	0,033688	0,999980	0,000457	0,983138	0,512580	0,487420
A2	0,032543	0,965982	0,809961	0,377459	0,502435	0,497565
A5	0,033384	0,990953	0,209990	0,651076	0,581226	0,418774

Рисунок 2 – Переменные, не вошедшие в модель

Стандартизированные коэффициенты дискриминантной функции (1) определяют величины и направления вкладов исходных переменных в каноническую функцию.

$$D = 0,24 \cdot A4 + 0,96 \cdot A6 + 0,62 \cdot L1 - 0,75 \cdot F1 + 0,2 \cdot F3 - 0,56 \cdot F4 + 0,81 \cdot P1 + 0,6 \cdot R1 - 0,52 \cdot R5 \quad (1)$$

Анализируя данные значения, приходим к выводу, что чем выше рентабельность оборотных активов (R5), коэффициент финансовой зависимости (F1) и доля низкооборотных активов (F4), тем более кризисным становится положение предприятия. Средние канонических переменных дискриминантно функции для кризисных и некризисных предприятий равны соответственно (-5,19) и 5,19.

На втором этапе проведения дискриминантного анализа отобранное подмножество наиболее информативных переменных используется для вычисления классификационных функций (2-3).

Предприятие будет отнесено к той группе, для которой классификационная функция будет иметь наибольшее значение.

$$norm = 3,1 \cdot A_4 + 1,14 \cdot A_6 + 6,1 \cdot L_1 + 5,28 \cdot F_1 + 1,58 \cdot F_3 - 4,08 \cdot F_4 + 14,56 \cdot P_1 + 0,27 \cdot R_1 - 0,03 \cdot R_5 \quad (2)$$

$$kriz = 0,31 \cdot A_4 - 2,09 \cdot A_6 - 7,11 \cdot L_1 + 22,15 \cdot F_1 + 0,06 \cdot F_3 + 7,88 \cdot F_4 - 4,11 \cdot P_1 - 0,1 \cdot R_1 + 0,64 \cdot R_5 \quad (3)$$

Матрица классификации (рис. 3) содержит информацию о количестве и проценте корректно классифицированных наблюдений в каждой группе.

Строки матрицы – исходные классы, столбцы – предсказанные классы.

Правильная на 100% классификация свидетельствует о верно найденной функции дискриминации.

Матрица классификации (Таблица sta)			
Строки: наблюдаемые классы			
Столбцы: предсказанные классы			
Группа	Процент правиль.	norm p=,50000	kriz p=,50000
norm	100,0000	17	0
kriz	100,0000	0	17
Всего	100,0000	17	17

Рисунок 3 – Матрица классификации предприятий

Таким образом, мы выявили 9 факторов, оказывающих наиболее существенное влияние на финансовое состояние агропромышленных предприятий Карачаево-Черкесской республики:

- оборачиваемость кредиторской задолженности (\dot{A}_4);
- оборачиваемость запасов (\dot{A}_6);
- быстрый коэффициент ликвидности (L_1);
- коэффициент покрытия запасов (L_3);
- текущий коэффициент ликвидности (P_1);
- обеспеченность запасов собственными оборотными средствами (F_3);
- индекс постоянного актива (F_4);
- общая рентабельность (R_1);
- рентабельность оборотных активов (R_5).

Построили классифицирующие функции, которые позволяют отнести исследуемое предприятие к кризисным или некризисным.

Из проведенного выше исследования следует, что дискриминантные модели, при правильно подобранной обучающей выборке, можно использовать для диагностики состояния предприятия, но для повышения уверенности в адекватности и правильности классификации необходимо использовать его в комплексе с другими статистическими методами.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Халафян, А.А. Статистический анализ данных. STATISTICA 6.0. 3-е изд. Учебник [Текст] / А.А. Халафян. – М.: ООО «Бином-Пресс», 2008. – 512 с.
2. Высоцкая, Т.В. Применение логистической регрессии для оценки финансового состояния предприятий агропромышленного комплекса Карачаево-Черкесской республики [Текст] / Т.В. Высоцкая // Теория и практика общественного развития. – 2013. – №1.
3. Недосекин, А.О. Сводный финансовый анализ российских предприятий за 2000 – 2003 гг. [Текст] / А.О. Недосекин, Д.Н. Бессонов, А.В. Лукашев // Аудит и финансовый анализ. – 2005. – №1.
4. Финансовый портал информационно-аналитического и учебного центра НАУФОР [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.skrin.ru>

Высоцкая Татьяна Владимировна

Карачаево-Черкесский государственный университет имени У.Д. Алиева
аспирант кафедры математического анализа
352290, Краснодарский край, ст. Отрадная, ул. Горького, 2
Тел.: +7(86144)3-47-86
E-mail: vtv_87@mail.ru

T.V. VYSOTSKY

THE APPLICATION OF DISCRIMINANT ANALYSIS TO ASSESS THE FINANCIAL AND ECONOMIC STATE OF AGRO-INDUSTRIAL ENTERPRISES

The author carried out the discriminant analysis on the basis of these agro-industrial enterprises of the Karachay-Cherkess Republic. With its help the most essential factors influencing a financial condition were selected, and the classifying functions, capable to give more exact assessment to the agrarian and industrial complexes enterprises of this region are constructed.

Keywords: *the discriminant model, classifying function, the financial and economic analysis, the agro-industrial enterprises.*

BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)

1. Halafjan, A.A. Statisticheskij analiz dannyh. STATISTICA 6.0. 3-e izd. Uchebnik [Tekst] / A.A. Halafjan. – M.: ООО «Binom-Press», 2008. – 512 s.
2. Vysockaja, T.V. Primenenie logisticheskoy regressii dlja ocenki finansovogo sostojanija predpriyatij agropromyshlennogo kompleksa Karachaevo-Cherkesskoj respubliki [Tekst] / T.V. Vysockaja // Teorija i praktika obshhestvennogo razvitija. – 2013. – №1.
3. Nedosekin, A.O. Svodnyj finansovyj analiz rossijskih predpriyatij za 2000 – 2003 gg. [Tekst] / A.O. Nedosekin, D.N. Bessonov, A.V. Lukashev // Audit i finansovyj analiz. – 2005. – №1.
4. Finansovyj portal informacionno-analiticheskogo i uchebnogo centra NAUFOR [Jelektronnyj resurs]. – Rezhim dostupa: <http://www.skrin.ru>

Vysotsky Tatyana Vladimirovna

Karachay-Cherkess state university of name U.D. Aliyev
graduate student of chair mathematical analysis
352290, Krasnodar Krai, Art. Pleasant, st. of Gorky, 2
Ph.: + 7(86144)3-47-86
E-mail: vtv_87@mail.ru

В.Н. АЛФЕРОВ

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ АНАЛИЗ КАК ЭЛЕМЕНТ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОЙ СИСТЕМЫ ЗАТРАТ ОРГАНИЗАЦИЙ

Управленческий анализ позволяет провести оперативное исследование каждого объекта строительства и предоставляет данные для принятия управленческих решений. В статье рассмотрен управленческий анализ как элемент учетно-аналитической системы затрат организаций.

Ключевые слова: управленческий анализ, система затрат, аналитическая система.

Управленческий анализ – один из важнейших элементов учетно-аналитической системы затрат организаций. Управленческий анализ основан на данных бухгалтерского учета.

Управленческий анализ является основой процесса управления, так как:

- представляет собой одну из функций менеджмента – процесса управления;
- управленческий анализ применяется на каждом этапе процесса управления. Он предшествует решениям и действиям, обосновывает их, контролирует их выполнение и аргументирует мероприятия по повышению эффективности деятельности организации при последующем принятии решений;
- управленческий анализ как самостоятельный вид профессиональной деятельности может быть представлен в организации отдельной штатной деятельностью управленческого аппарата.

Роль управленческого анализа в процессе управления организацией, заключается в следующем:

- он позволяет установить основные закономерности развития предприятия, выявить внутренние и внешние факторы, стабильный или случайный характер отклонений и является инструментом обоснованного планирования;
- способствует лучшему использованию ресурсов, выявляя неиспользованные возможности, указывая направления поиска резервов и пути их реализации;
- воздействует на совершенствование механизма безубыточности предприятия, а также самой системы управления, вскрывая ее недостатки, указывая пути лучшей организации управления.

Эффективность предпринимательской деятельности во многом предопределяется обоснованностью управленческих решений, генерируемых менеджментом предприятия. Однако нередко решения, принимаемые руководством, не имеют должного экономического обоснования. Объясняется это, на наш взгляд, двумя причинами:

- руководители больше полагаются на свои организаторские способности, интуицию и опыт, нежели на данные бухгалтерского учета;
- в постановке бухгалтерского, в том числе и внутрипроизводственного учета предприятия ориентируются главным образом на необходимость представления бухгалтерской отчетности в налоговые органы и соблюдения требований налогового законодательства в части признания тех или иных расходов для целей налогообложения.

Так как бухгалтерский учет затрат организован по каждому объекту строительства (используется позаказный метод учета затрат), то и управленческий анализ затрат организован по отдельным строительным объектам.

Так как организация занимается строительством автомобильных дорог, то рассмотрим структуру затрат по каждой автодороге, используя данные анализа счета 20 по субконто.

Состав затрат на строительство дорожно-строительной организации автодороги 1 в апреле 2013г. представим в таблице 1, а структуру отобразим на рисунке 1.

Таблица 1 – Состав затрат дорожно-строительной организации на строительство автодороги 1 в апреле 2013г.

Наименование затрат по автодороге 1	В тыс. руб.	В %
Итого	8731,18	100
автоуслуги	2486,34	28,48
амортизация	332,33	3,81
зарплата	385,83	4,42
материалы	2509,23	28,74
расходы общепроизводственные	570,52	6,53
расходы общехозяйственные	1230,32	14,09
страховые взносы	103,79	1,19
транспортно-заготовительные расходы (ТЗР)	47,68	0,55
услуги сторонних организаций	1065,15	12,20

Согласно данным таблицы 1, зарплата – 4,42%, амортизация – 3,81%, страховые взносы 1,19%, транспортно-заготовительные расходы (ТЗР) – 0,55%.

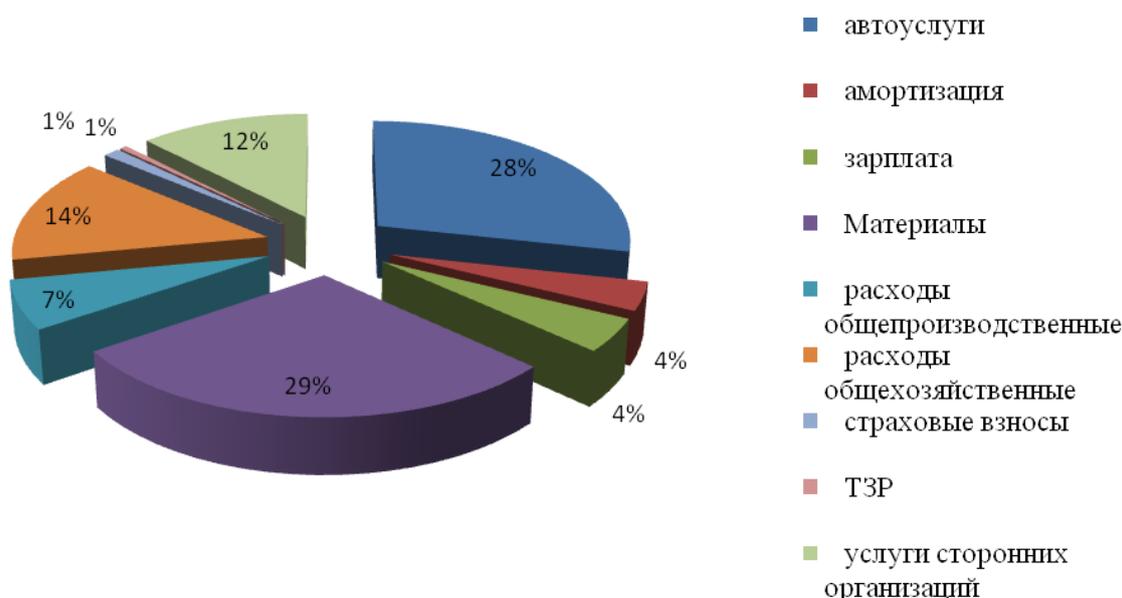


Рисунок 1 – Состав затрат дорожно-строительной организации на строительство автодороги 1 в апреле 2013г.

Затраты на строительство автодороги 1 составляют 8731,18 тыс. руб.

Наибольший удельный вес в затратах на строительство составляют:

- материалы – 28,74%;
- автоуслуги – затраты на перевозку материалов к месту строительства – 28,48 %;
- общехозяйственные затраты – 14,09%;
- услуги сторонних организаций – 12,2%;
- общепроизводственные расходы – 6,53%.

Состав затрат дорожно-строительной организации на строительство автодороги 2 в апреле 2013г. представим в таблице 2, а структуру отобразим на рисунке 2.

Таблица 2 – Состав затрат дорожно-строительной организации на строительство автодороги 2 в апреле 2013г.

Наименование затрат по автодороге 2	В тыс. руб.	В %
Итого	82020,03	100
автоуслуги	2206,34	2,69
амортизация	285,64	0,35
зарплата	645,76	0,79
лизинговые платежи	2721,87	3,32
материалы	28467,72	34,71
расходы общепроизводственные	1099,63	1,34
расходы общехозяйственные	777,15	0,95
страховые взносы	41,46	0,05
ТЗР	527,56	0,64
услуги сторонних организаций	5659,29	6,90
услуги субподрядчика	39587,61	48,27

Затраты на строительство автодороги 2 составляют 82020,03 тыс. руб.

Наибольший удельный вес в затратах на строительство составляют:

- услуги субподрядчика – 48,27%;
- материалы – 34,71%;
- услуги сторонних организаций – 6,90%;
- лизинговые платежи – 3,32%;
- автоуслуги – затраты на перевозку материалов к месту строительства – 2,69%;
- общепроизводственные расходы – 1,34%;
- расходы общехозяйственные – 0,95%;
- зарплата – 0,79%;
- ТЗР – 0,64%;
- амортизация – 0,35%;
- страховые взносы 0,05%.

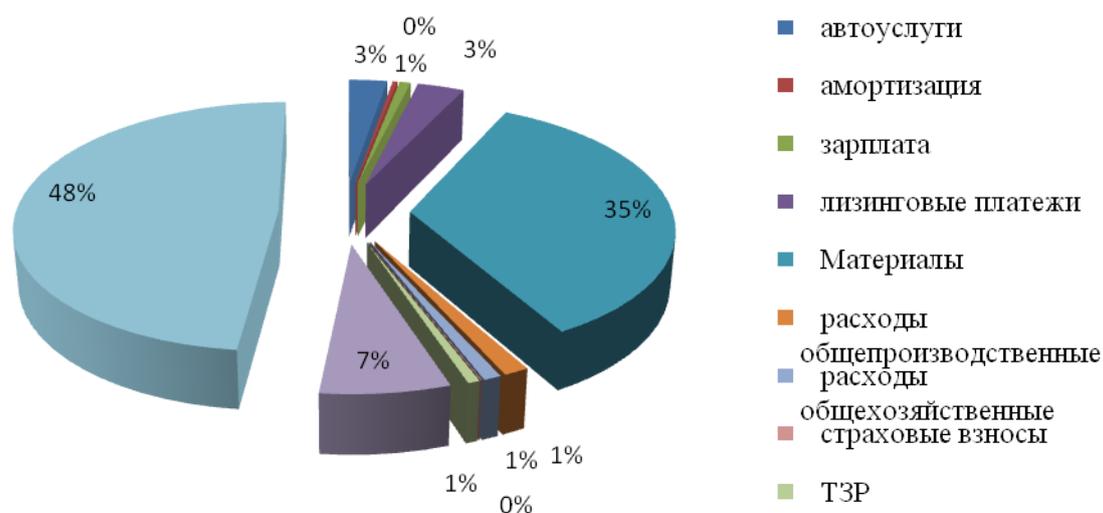


Рисунок 2 – Состав затрат дорожно-строительной организации на строительство автодороги 2 в апреле 2013г.

Состав затрат дорожно-строительной организации на строительство автодороги 3 в апреле 2013г. рассмотрим в таблице 3, а структуру отобразим на рисунке 3.

Таблица 3 – Состав затрат дорожно-строительной организации на строительство автодороги 3 в апреле 2013г.

Наименование затрат по автодороге 3	В тыс. руб.	В %
Итого	30864,15	100
автоуслуги	5675,58	18,39
амортизация	123,30	0,40
зарплата	1568,09	5,08
материалы	7429,99	24,07
расходы общепроизводственные	2489,33	8,07
расходы общехозяйственные	4792,85	15,53
страховые взносы	421,82	1,37
ТЗР	62,93	0,20
услуги сторонних организаций	4982,79	16,14
услуги субподрядчика	3317,47	10,75

Таким образом, затраты на строительство автодороги 3 составляют 30864,15 тыс. руб. Наибольший удельный вес в затратах на строительство составляют материалы – 24,07 %, автоуслуги – затраты на перевозку материалов к месту строительства – 18,39%, услуги сторонних организаций – 16,14%, расходы общехозяйственные – 15,53%, услуги субподрядчика – 10,75%, общепроизводственные расходы – 8,07%, зарплата – 5,08%, страховые взносы 1,37%, амортизация – 0,40%, ТЗР – 0,20%.

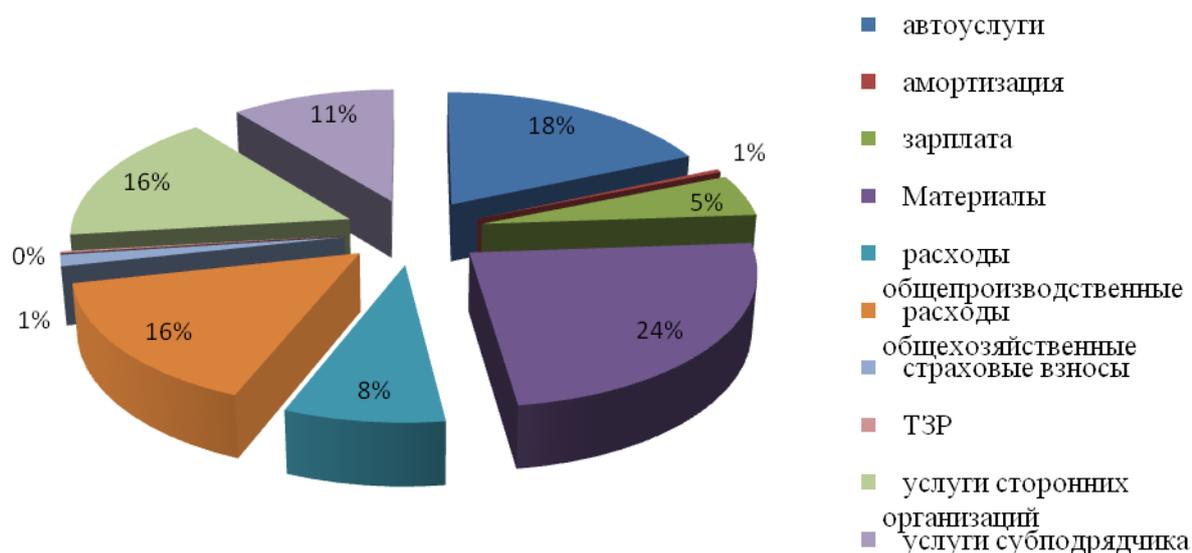


Рисунок 3 – Состав затрат дорожно-строительной организации на строительство автодороги 3 в апреле 2013г.

Чтобы рассмотреть общую структуру затрат дорожно-строительной организации на строительство автомобильных дорог в апреле 2013 года составим сводную таблицу 4 и рисунок 4.

Таблица 4 – Состав и структура затрат дорожно-строительной организации на строительство автомобильных дорог в апреле 2013г.

Наименование затрат	В тыс. руб.				В % к итогу			
	автодорога 1	автодорога 2	автодорога 3	Итого	автодорога 1	автодорога 2	автодорога 3	Итого
автоуслуги	2486,34	2206,34	5675,58	10368,27	2,04	1,81	4,67	8,53
амортизация	332,33	285,64	123,30	741,27	0,27	0,23	0,10	0,61
зарплата	385,83	645,76	1568,09	2599,68	0,32	0,53	1,29	2,14
лизинговые платежи		2721,87		2721,87	0,00	2,24	0,00	2,24
материалы	2509,23	28467,72	7429,99	38406,93	2,06	23,41	6,11	31,58
расходы общепроизводственные	570,52	1099,63	2489,33	4159,47	0,47	0,90	2,05	3,42
расходы общехозяйственные	1230,32	777,15	4792,85	6800,33	1,01	0,64	3,94	5,59
страховые взносы	103,79	41,46	421,82	567,07	0,09	0,03	0,35	0,47
транспортно-заготовительные расходы	47,68	527,56	62,93	638,17	0,04	0,43	0,05	0,52
услуги сторонних организаций	1065,15	5659,29	4982,79	11707,22	0,88	4,65	4,10	9,63
услуги субподрядчика	0,00	39587,61	3317,47	42905,07	0,00	32,55	2,73	35,28
ИТОГО	8731,18	82020,03	30864,15	121615,4	7,18	67,44	25,38	100,00

Таким образом, общие затраты на строительство автодорог за апрель составляют 12161536 тыс. руб. Наибольший удельный вес в затратах на строительство составляют услуги субподрядчика – 35,28%, материалы – 31,58 %, услуги сторонних организаций – 9,63%, автоуслуги – затраты на перевозку материалов к месту строительства – 8,53%, затраты общехозяйственные – 5,59%, затраты общепроизводственные – 3,42%, лизинговые платежи – 2,24%, зарплата – 2,14%, амортизация – 0,61%, ТЗР – 0,52%.страховые взносы 0,47%.

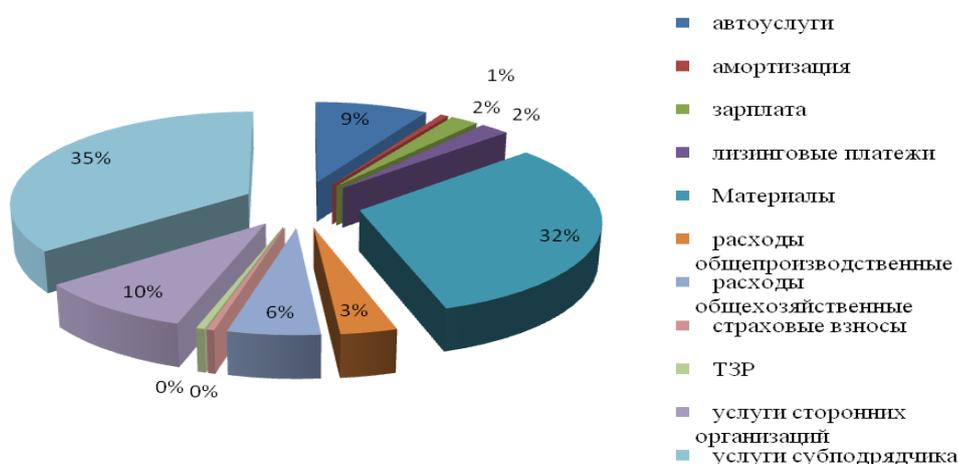


Рисунок 4 – Структура затрат дорожно-строительной организации на строительство автомобильных дорог в апреле 2013г.

Сравнивая удельный вес каждой автодороги в общей величине затрат отметим, что автодорога 1 занимает 7,18%, автодорога 2 - 67,44%, автодорога 3 – 25,38%.

Затраты распределены по группам также неравномерно (табл. 5).

Таблица 5 – Распределение затрат дорожно-строительной организации на строительство автомобильных дорог в апреле 2013г.

Наименование затрат	В % по каждому наименованию затрат			
	автодорога 1	автодорога 2	автодорога 3	Итого
автоуслуги	23,98	21,28	54,74	100,00
амортизация	44,83	38,53	16,63	100,00
зарплата	14,84	24,84	60,32	100,00
лизинговые платежи	0,00	100,00	0,00	100,00
материалы	6,53	74,12	19,35	100,00
расходы общепроизводственные	13,72	26,44	59,85	100,00
расходы общехозяйственные	18,09	11,43	70,48	100,00
страховые взносы	18,30	7,31	74,39	100,00
транспортно-заготовительные расходы	7,47	82,67	9,86	100,00
услуги сторонних организаций	9,10	48,34	42,56	100,00
услуги субподрядчика	0,00	92,27	7,73	100,00
ИТОГО	7,18	67,44	25,38	100,00

Наибольший вес автоуслуг у автодороги 3 – 54,74%, амортизация распределена более равномерно 44,83% – у первой, 38,53% – у второй и 16,63% – у третьей, наибольший удельный вес зарплаты у автодороги 3 – 60,32, лизинговые платежи есть только у дороги 2, наибольший расход материалов также по автодороге 2 – 74,12%, наибольшая величина общепроизводственных расходов у дороги 3 – 59,85%, больше всего общехозяйственных расходов у дороги 3 – 70,48%, страховые взносы также преобладают у автодороги 3 – 74,39%, транспортно-заготовительные расходы в основном по дороге 2 – 82,67%, что связано с удаленностью объекта строительства, услуги сторонних организаций значимы как по дороге 2 (48,34%), так и по дороге 3 (42,56%), стоимость услуг субподрядчика больше всего влияет на стоимость 2 дороги (67,44%).

Таким образом, проведенный анализ за апрель по каждой автодороге позволяет сделать вывод о том, что строительство автомобильных дорог - материалоемкое производство. Кроме того, организации являющиеся генподрядчиками могут заключать договора субподряда и, тем самым, передавать значительную часть затрат.

Для определения весовой доли и структурной характеристики общепроизводственных и общехозяйственных затрат рассмотрим дебетовые обороты по счетам 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» и на их основе составим сводную таблицу 6 общепроизводственных и общехозяйственных затрат, и для наглядности изобразим их структуру на рисунке 5.

Доля общехозяйственных в сумме общепроизводственных и общехозяйственных затрат составляет 72,94%, а доля общепроизводственных – 27,06%. Это связано с тем, что накладные расходы, доля которых традиционно высока, учитываются на счете 26 «Общехозяйственные расходы».

Общая доля амортизации основных средств в сумме общехозяйственных и общепроизводственных затрат 2,87%, в общехозяйственных – 0,32%, в общепроизводственных – 2,55%, из чего следует, что количество и стоимость оборудования, участвующего в формировании общепроизводственных затрат, и величина амортизационных отчислений, соответственно, выше стоимости оборудования, участвующего в формировании общехозяйственных затрат.

Таблица 6 – Состав и структура общехозяйственных и общепроизводственных затрат дорожно-строительной организации на строительство автомобильных дорог в апреле 2013г.

Наименования затрат	В тыс руб			В % отношении к итогу		
	Общехозяйственные	Общепроизводственные	Итого	Общехозяйственные	Общепроизводственные	Итого
Амортизация ОС	41,81	330,88	372,69	0,32	2,55	2,87
Амортизация НМА	0,07		0,07	0,00	0,00	0,00
Материалы	337,33	1838,25	2175,58	2,60	14,17	16,77
Расчеты с поставщиками и подрядчиками	425,77	91,93	517,70	3,28	0,71	3,99
Расчеты с внебюджетными фондами	1047,11	50,90	1098,01	8,07	0,39	8,47
Расчеты с персоналом	2408,70	1197,43	3606,14	18,57	9,23	27,80
Подотчетные суммы	862,19	0,53	862,72	6,65	0,00	6,65
Внутрихозяйственные расчеты	3135,07		3135,07	24,17	0,00	24,17
Резервы	1190,11		1190,11	9,18	0,00	9,18
Расходы будущих периодов	11,82		11,82	0,09	0,00	0,09
ИТОГО	9459,98	3509,93	12969,91	72,94	27,06	100,00

Общая доля материалов в сумме общехозяйственных и общепроизводственных затрат составляет 16,77%, в общехозяйственных – 2,6%, в общепроизводственных – 14,17%, это связано с тем что в формировании общехозяйственных затрат материальные затраты практически не принимают участия, в общепроизводственных затратах ситуация обратная.

Общая доля расчетов с поставщиками и подрядчиками в сумме общехозяйственных и общепроизводственных затрат составляет 16,77%, в общехозяйственных – 2,6%, в общепроизводственных – 14,17%, это связано с тем, что для выполнения некоторых общепроизводственных работ организации требуются значительные поставки..

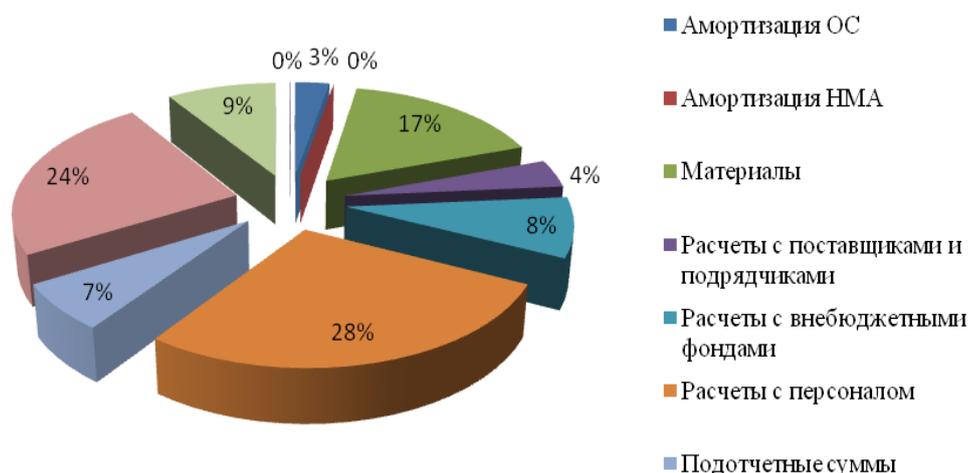


Рисунок 5 – Состав и структура общехозяйственных и общепроизводственных затрат дорожно-строительной организации на строительство автомобильных дорог в апреле 2013г.

Общая доля расчетов с внебюджетными фондами в сумме общехозяйственных и общепроизводственных затрат составляет 8,47%, в общехозяйственных – 8,07%, в общепроизводственных – 0,39%. Общая доля расчетов с персоналом в сумме общехозяйственных и общепроизводственных затрат составляет 27,8%, в общехозяйственных – 18,57%, в общепроизводственных – 9,23%. Такая разница в расчетах с

внебюджетными фондами и расчетах с персоналом связана с тем, что зарплата управленческого персонала относится к общехозяйственным затратам и она выше зарплаты персонала, учитываемой на счете 25 «Общепроизводственные расходы».

В сумме общехозяйственных и общепроизводственных затрат наибольшую долю занимают: расчеты с персоналом (27,8%), внутрихозяйственные расчеты (24,17%) и материалы (16,77%), что связано с учетом заработной платы управленческого персонала, особенностями учета филиала и материалоемкостью производства.

Управленческий анализ отвечает принципиальным требованиям, предъявляемым к нему. Он отличается оперативностью, позволяет узнать данные по каждому объекту учета и сравнить их между собой и принять объективные управленческие решения. Таким образом, управленческий анализ, как элемент учетно-аналитической системы затрат дорожно-строительных организаций эффективен и не нуждается в доработке.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Валиулова, А.Р. Управленческий учет как инструмент управления производственно-экономическими системами: организационные аспекты [Текст] / А.Р. Валиулова // Управленческий учет. – 2013. - №9. – С. 3-17.
2. Кулешова, И.Б. Новый этап развития управленческого учета [Текст] / И.Б. Кулешова, М.В. Мельник // Управленческий учет. – 2013. - №8. – С. 3-12.

Алферов В.Н.

Финансовый университет при Правительстве РФ
Кандидат экономических наук, доцент кафедры «Экономика и антикризисное управление»
125993, Москва, Ленинградский проспект, 49
Тел.: (84862)41-98-60
E-mail: orelbuin@yahoo.com

V.N. ALFEROV

MANAGEMENT ANALYSIS AS AN ELEMENT OF ACCOUNTING AND ANALYSIS SYSTEM COSTS FOR COMPANIES

Management analysis allows to make prompt investigation of each of the construction project and provides data for management decisions. The article describes the managerial analysis as an element of accounting and analysis system costs for companies

Keywords: *management review, system cost, the analytical system.*

BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)

1. Valiulova, A.R. Upravlencheskij uchet kak instrument upravlenija proizvodstvenno-jekonomicheskimi sistemami: organizacionnye aspekty [Tekst] / A.R. Valiulova // Upravlencheskij uchet. – 2013. - №9. – S. 3-17.
2. Kuleshova, I.B. Novyj jetap razvitija upravlencheskogo ucheta [Tekst] / I.B. Kuleshova, M.V. Mel'nik // Upravlencheskij uchet. – 2013. - №8. – S. 3-12.

Alferov V.N.

Financial University under the Government of the Russian Federation
Candidate of Economic Sciences, Assistant Professor of Department «Economics and crisis management»
125993, Moscow, Leningrad's prosp., 49
Ph.: (84862) 41-98-60
E-mail: orelbuin@yahoo.com

К.О. ХАРЛАМОВ

ИНСТРУМЕНТЫ И МЕТОДЫ ПРОВЕДЕНИЯ НАЛОГОВОГО АНАЛИЗА ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИИ

Проведение налогового анализа подразумевает использование различных методов и подходов, основанных на структурировании, выявлении главного звена, установлении причинно-следственных связей и взаимозависимостей, обобщении (синтезе) установленных результатов. В статье рассмотрены инструменты и методы проведения налогового анализа по налогу на прибыль организаций.

Ключевые слова: налоговый анализ, методы анализа, налог на прибыль.

Проведение налогового анализа подразумевает использование различных методов и подходов, основанных на структурировании, выявлении главного звена, установлении причинно-следственных связей и взаимозависимостей, обобщении (синтезе) установленных результатов.

Выполнение исследования налоговых платежей включает совокупность конкретных методов, приемов, способов выполнения технико-экономического анализа [7]. Существует несколько основных методов налогового анализа на предприятии, которые представлены на рисунке 1.

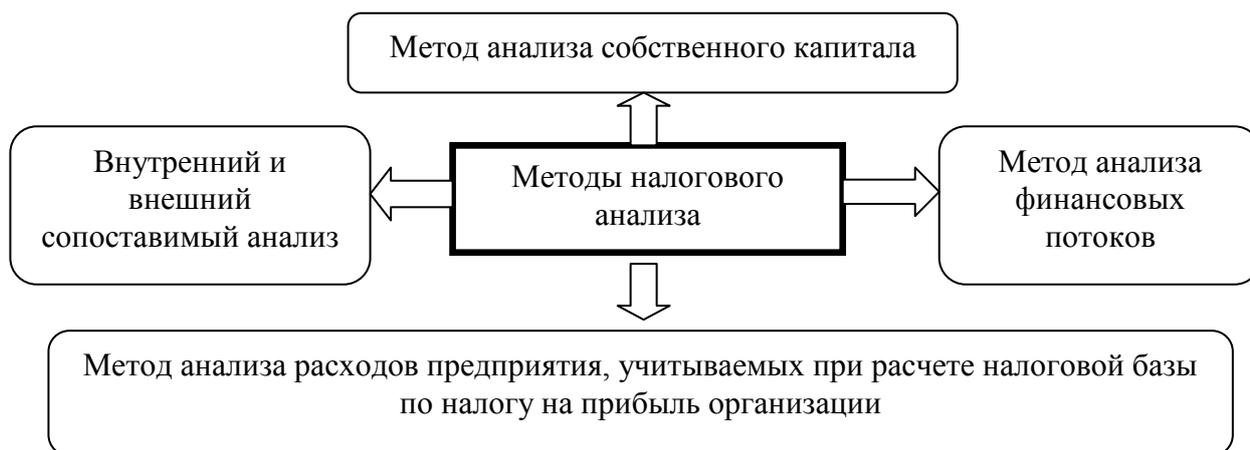


Рисунок 1 – Основные методы налогового анализа [8]

Анализ собственного капитала имеет следующие основные цели:

- выявление основных источников формирования собственного капитала и определение последствий их изменений для финансовой устойчивости предприятия;
- определение правовых, договорных и финансовых ограничений в распоряжении текущей и нераспределенной прибыли;
- оценка приоритетности прав получения дивидендов;
- выявление приоритетности прав собственников при ликвидации предприятия.

Необходимость анализа отдельных статей собственного капитала связана с тем, что каждая из них является характеристикой правовых и иных ограничений способности предприятия распорядиться своими активами.

Анализ состава статей собственного капитала позволяет выявить его основные функции:

- обеспечение непрерывности деятельности;
- гарантия защиты капитала, кредитов и возмещения убытков;
- участие в распределении полученной прибыли;

— участие в управлении предприятием [5].

Анализ движения финансовых потоков – это, по существу, определение моментов и величин притоков и оттоков денежной наличности. Цель данного анализа - оценка финансовой устойчивости и доходности предприятия. Его исходным моментом является расчет финансовых потоков, прежде всего, от операционной (текущей) деятельности.

Анализировать финансовые потоки удобно с помощью отчета о движении денежных средств. Согласно международному стандарту IAS7 [9], этот отчет формируется не по источникам и направлениям использования средств, а по сферам деятельности предприятия - текущей, инвестиционной и финансовой. Он является основным источником информации для анализа финансовых потоков [4].

Внутренний анализ – это исследование механизма формирования, размещение и использование капитала с целью поиска резервов укрепления финансового состояния, повышения доходности и наращивания собственного капитала субъекта хозяйствования. Внешний анализ – это исследование финансового состояния предприятия с целью прогнозирования степени риска инвестирования капитала и уровня его доходности. В процессе проведения анализа выявляются факторы, которые могут действовать на прибыль предприятия [6].

Общая цель каждого анализа – обеспечить максимум прибыли и исключить потери.

К наиболее важным методам анализа можно отнести метод анализа расходов предприятия, учитываемых при расчете налоговой базы по налогу на прибыль организации. Анализ расходов, составляющий элемент функции контроля, позволяет оценить эффективность использования всех ресурсов предприятия, выявить резервы снижения налогооблагаемой базы по налогу на прибыль организации, собрать информацию для подготовки планов и принятия рациональных управленческих решений в области налогового менеджмента [8].

Каждый метод использует свою методику для осуществления налогового анализа. Сюда входят методы различных областей: математики, статистики, экономики.

Специфические для различных наук способы подхода к изучению своего предмета (в том числе налогового анализа) базируются на всеобщем диалектическом методе познания. Использование диалектического метода в анализе означает, что изучение налоговых показателей должно проводиться с учетом всех взаимосвязей [3].

В целях проведения всестороннего объективного налогового анализа можно применять следующие методы, представленные на рисунке 2.

Выделяют два вида сравнительного анализа:

— горизонтальный – для определения абсолютных и относительных отклонений фактического уровня исследуемых показателей от базового;

— вертикальный – для изучения структуры экономических явлений [2].

Обязательным условием сравнительного анализа является:

- сопоставимость сравниваемых показателей;
- единство периодов времени, за которые производится сравнение;
- сопоставимость условий производства и методики исчисления показателей.

Методы экспертных оценок – это комплекс логических и математико-статистических методов и процедур, связанных с деятельностью экспертов по переработке необходимой для анализа и принятия решений информации [1]. При данном методе проводятся экспертные расчеты возможного поступления конкретных налогов и сборов.

Метод математического моделирования, который основан на использовании экономико-математических моделей, позволяет учесть множество факторов, влияющих на показатели налоговых доходов, и выбрать из нескольких вариантов мобилизации налоговых доходов наиболее реальный и соответствующий концепции социально-экономического развития и проводимой налоговой политике.



Рисунок 2 – Методы проведения налогового анализа [10]

Применение методов экономической статистики позволяет получать результаты даже в тех случаях, когда неизвестна аналитическая связь между параметрами системы и результатом ее функционирования, описывать и строить модели систем практически любой сложности.

Методы теории принятия решений дают: наглядность последствий принимаемых решений; возможность повторения опыта (игры) с изменением исходных данных; возможность изменения масштаба времени, что позволяет получать результаты игры за короткий промежуток времени; возможность применения теории игр при исследовании систем управления различного уровня иерархии. Однако для данных методов характерны наличие нескольких принципов оптимальности и недостоверность некоторых допущений, принятых при описании игры, которая связана со сложностью оценки и проверки этих

допущений. Игровое моделирование требует значительных затрат времени на построение модели, сбор информации о состоянии внешней среды [10].

В налоговом анализе применяют большое количество методов, которые помогают сделать вывод о финансово-налоговом положении предприятия и дать ответы на поставленные вопросы.

Одним из основных методов, применяемых в налоговом анализе, является факторный анализ. Он представляет собой анализ влияния отдельных факторов или причин на резульативный показатель.

Факторный анализ может быть прямым, т.е. раздробление резульативного показателя на составные части, и обратным – соединение отдельных элементов в общий резульативный показатель.

Существуют различные виды факторного анализа, но одним из самых распространенных является детерминированный факторный анализ. Он представляет собой методику исследования влияния факторов, связь которых с резульативным показателем носит функциональный характер. Различают несколько типов детерминированных моделей, представленных в таблице 1.

Таблица 1 – Типы детерминированных моделей [13]

ТИПЫ ДЕТЕРМИНИРОВАННЫХ МОДЕЛЕЙ ИСПОЛЬЗУЕМЫХ В ФАКТОРНОМ АНАЛИЗЕ	
Аддитивные	$A=a+b+c$
Мультипликативные	$A=a*b$
Кратные	$A=a/b$
Комбинированные	$A=a/(b+c)$

Стохастический анализ представляет собой методику исследования факторов, связь которых с резульативными показателями является вероятностной (корреляционной) [12].

Если при анализе ставится цель измерить влияние каждого фактора на результаты деятельности, то их классифицируют по следующим признакам, представленным на рисунке 3.



Рисунок 3 – Признаки классификации факторов

Для оценки влияния факторов в детерминированном анализе используются различные методы (рис. 4), но к основным относят методы цепных подстановок, индексный и интегральный методы.

При налоговом анализе налога на прибыль организации также используются данные методы.



Рисунок 4 – Методы, используемые в детерминированном факторном анализе налога на прибыль организации [14]

Метод цепных подстановок подразделяется еще на несколько методов, представленных на рисунке 5.

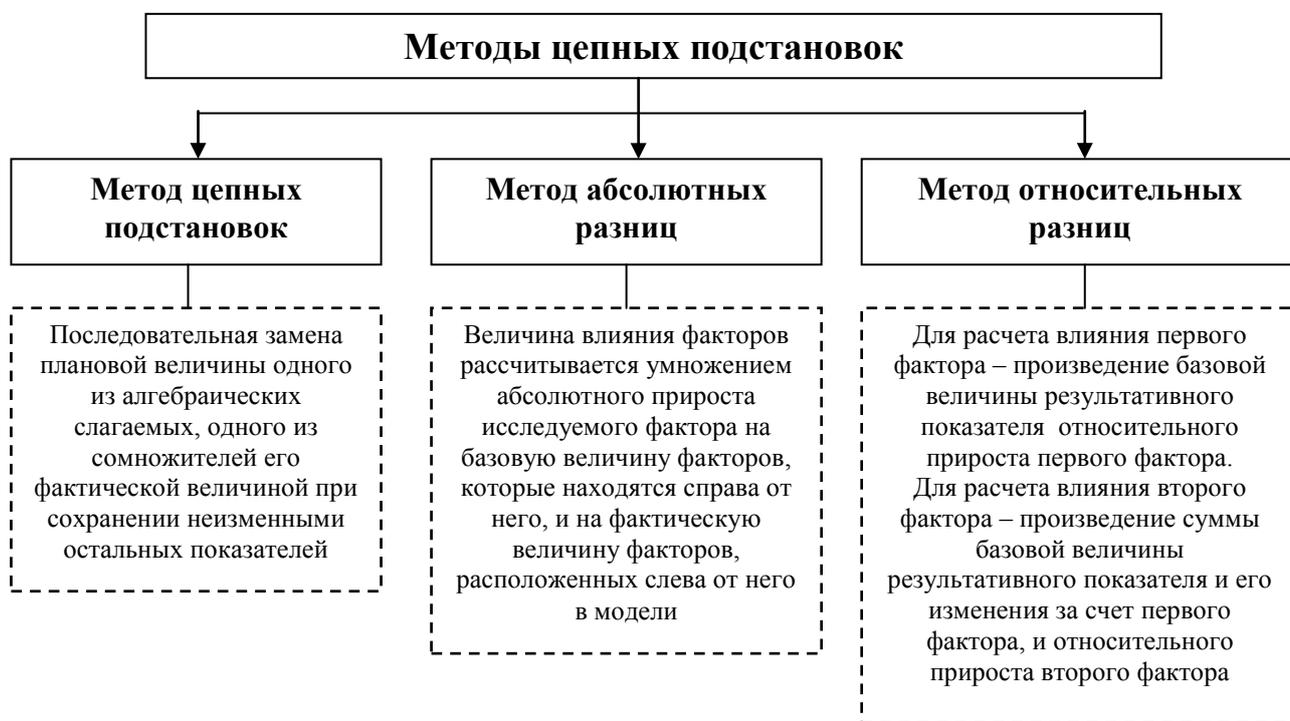


Рисунок 5 – Методы цепных подстановок [11]

Метод цепных подстановок используется для исчисления влияния отдельных факторов на соответствующий совокупный показатель, когда зависимость между изучаемыми явлениями имеет строго функциональный характер и представляется в виде прямой или обратно пропорциональной зависимости.

При использовании метода цепных подстановок очень важно обеспечить строгую последовательность подстановки. В первую очередь выявляется влияние количественных показателей, а затем – качественных. Если имеется несколько количественных и качественных показателей, то сначала следует изменить величину факторов 1-го уровня подчинения, а потом более низкого.

Преимущество способа цепных подстановок состоит в изолированном расчете влияния одного фактора при неизменных остальных. Недостаток способа заключается в том, что при различной последовательности расчетов может быть получен разный результат влияния факторов.

С помощью факторной модели метода цепных подстановок можно оценить влияние факторов на результативный показатель – сумму налога на прибыль организации, подлежащую уплате, используя метод относительных разниц. Данный метод удобно применять в тех случаях, когда требуется рассчитать влияние большого количества факторов.

Метод абсолютных разниц является одной из модификаций элиминирования и применяется в мультипликативной и комбинированной моделях. Он оценивает влияние таких факторов, как налоговая база и налоговая ставка на сумму налога на прибыль организации.

Индексный метод основан на относительных показателях динамики, пространственных сравнений, выполнения плана, выражающих отношение факторного уровня анализируемого показателя в отчетном периоде к его уровню в базисном периоде. Индексный метод используется в мультипликативной и кратной моделях.

Интегральный метод применяется для измерения влияния факторов в мультипликативных, кратных и смешанных моделях кратно-аддитивного типа. Данный метод определяет влияние факторов на результативный показатель на интервале, и при этом рассчитывается влияние на каждый момент времени.

Формулы для расчета влияния каждого фактора на основе определенного метода представлены в таблице 2.

Таблица 2 – Формулы для расчета влияния факторов на основе определенного метода

МЕТОД	ФОРМУЛА	ОПРЕДЕЛЕНИЕ ПОКАЗАТЕЛЕЙ
1	2	3
Метод цепных подстановок	$\begin{aligned} \text{ННП} &= \text{НБ} \times \text{С} \\ \text{ННП}_0 &= \text{НБ}_0 \times \text{С}_0 \\ \text{ННП}_1 &= \text{НБ}_1 \times \text{С}_0 \\ \text{ННП}_2 &= \text{НБ}_1 \times \text{С}_1 \\ \Delta \text{ННП}(\text{НБ}) &= \text{ННП}_1 - \text{ННП}_0; \\ \Delta \text{ННП}(\text{С}) &= \text{ННП}_2 - \text{ННП}_1 \\ \Delta \text{ННП}_{\text{общ}} &= \Delta \text{ННП}(\text{НБ}) + \Delta \text{ННП}(\text{С}) = \text{ННП}_2 - \text{ННП}_0 \end{aligned}$	<p>ННП – сумма налога на прибыль организации;</p> <p>НБ – показатель налоговой базы;</p> <p>С – ставка налога на прибыль организации;</p> <p>$\text{НБ}_{0(1)}$ – размер налоговой базы в базисном (отчетном) периоде;</p> <p>$\text{С}_{0(1)}$ – размер налоговой ставки в базисном (отчетном) периоде.</p>
Интегральный метод	$\begin{aligned} \sum \text{ННП} &= \text{НБ} \times \text{С}; \\ \Delta \sum \text{ННП}(\text{НБ}) &= \Delta \text{НБ} \times \text{С}_0 + \frac{\Delta \text{НБ} \times \Delta \text{С}}{2}; \\ \Delta \sum \text{ННП}(\text{С}) &= \text{НБ}_0 \times \Delta \text{С} + \frac{\Delta \text{НБ} \times \Delta \text{С}}{2}; \\ \Delta \sum \text{ННП}_{\text{общ}} &= \Delta \sum \text{ННП}(\text{НБ}) + \Delta \sum \text{ННП}(\text{С}) \end{aligned}$	<p>$\sum \text{ННП}$ – сумма налога на прибыль организации;</p> <p>НБ – налоговая база по налогу на прибыль организации;</p> <p>НБ_0 – налоговая база предыдущего года;</p> <p>$\Delta \text{НБ}$ – изменение налоговой базы;</p> <p>С – ставка налога на прибыль организации;</p> <p>С_0 – ставка налога предыдущего года;</p> <p>$\Delta \text{С}$ – изменение ставки налога.</p>

Продолжение таблицы 2

1	2	3
Метод относительных разниц	$\text{ННП} = \text{НБ} \times \text{С}$ $\Delta \text{ННП}(\text{НБ}) = \text{Н}_0 \times \frac{\Delta \text{НБ}}{\text{НБ}_0}$ $\Delta \text{ННП}(\text{С}) = [\text{ННП}_0 + \Delta \text{ННП}(\text{НБ})] \times \frac{\Delta \text{С}}{\text{С}_0}$	ННП_0 – сумма налога на прибыль организации в базисном периоде; $\Delta \text{ННП}(\text{НБ})$ – изменение суммы налога на прибыль организации за счет изменения налоговой базы; $\Delta \text{ННП}(\text{С})$ – изменение суммы налога на прибыль организации за счет налоговой ставки;
Метод абсолютных разниц	$\Delta \text{ННП}(\text{НБ}) = \Delta \text{НБ} \times \text{С}_0$ $\Delta \text{ННП}(\text{С}) = \text{НБ}_1 \times \Delta \text{С}$ $\Delta \text{НБ} = \text{НБ}_1 - \text{НБ}_0$ $\Delta \text{С} = \text{С}_1 - \text{С}_0$	$\Delta \text{НБ}$ – изменение налоговой базы по налогу; $\Delta \text{С}$ – изменение налоговой ставки по налогу.

На микроуровне факторный анализ может применяться для каждого налога в отдельности, для выявления нагрузки на прибыль предприятия.

Для расчета влияния каждого фактора налога на прибыль организации, можно представить путем выделения факторов, влияющих на формирование прибыли – доходов и расходов.

В результате приведенной выше информации формула для расчета суммы налога на прибыль организации может быть представлена следующим образом:

$$\text{ННП} = (\text{В} + \text{Д}_{\text{вне реализ}}) - (\text{Р}_{\text{матер}} + \text{Р}_{\text{опл.тр}} + \text{А}_{\text{м}} + \text{Р}_{\text{проч}} + \text{Р}_{\text{вне реализ}}) \times \text{С}$$

Такой же будет формула проведения факторного анализа методом цепных подстановок, с переменной мест отчетных и базисных показателей.

Факторы, которые будут влиять на формирование налоговой базы по налогу, представлены на рисунке 6.

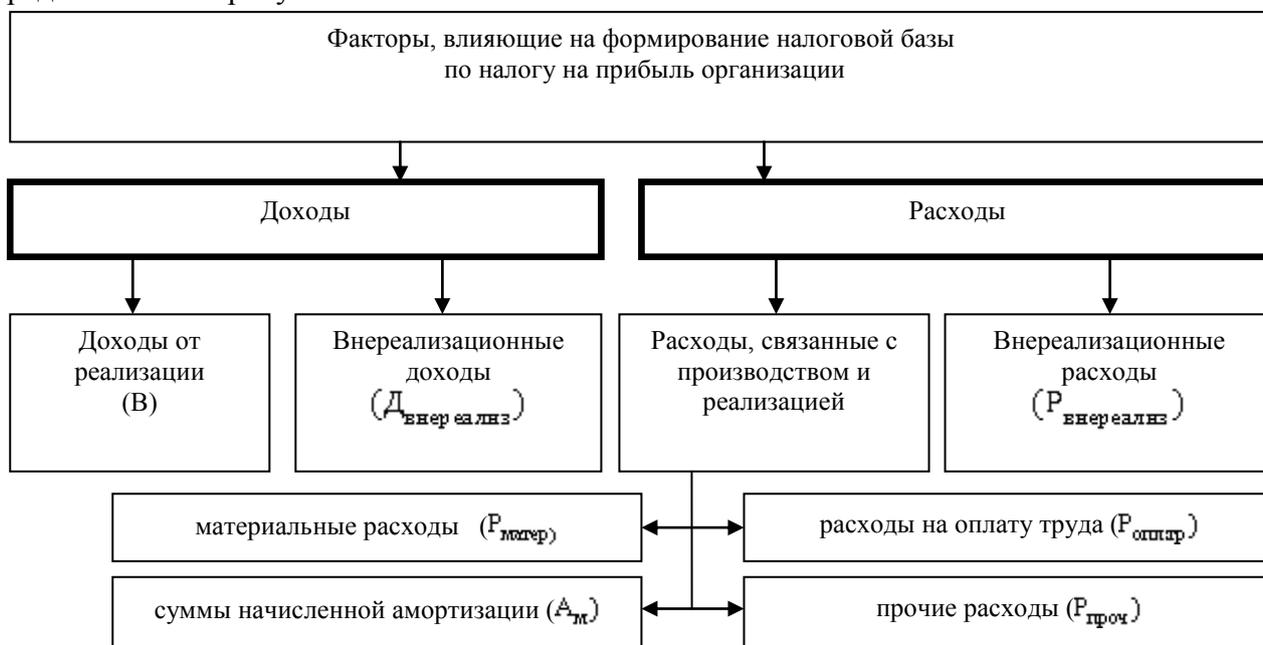


Рисунок 6 – Факторы, влияющие на формирование налоговой базы по налогу на прибыль организации

В соответствии с налоговым законодательством, предприятие также может получать доходы, и осуществлять расходы, которые не подлежат налогообложению.

К необлагаемым доходам, в соответствии со статьей 217 НК РФ относятся доходы:

- в виде имущества, имущественных прав, которые получены в

форме залога или задатка в качестве обеспечения обязательств;

- в виде сумм налога на добавленную стоимость, подлежащих налоговому вычету;
- в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования, и другие доходы.

К расходам, не учитываемым в целях налогообложения, в соответствии со статьей 270 НК РФ, относятся расходы:

- в виде сумм начисленных налогоплательщиком дивидендов;
- в виде пени, штрафов и иных санкций, перечисляемых в бюджет;
- в виде средств или иного имущества, которые переданы по договорам кредита или займа, и другие расходы.

Таким образом, для оценки количественного изменения уровня параметров налогообложения, необходимо использовать аналитические зависимости, представляющие взаимосвязь параметров налогообложения с определяющими их факторами, так как анализ налога на прибыль организации, в этом случае, будет намного точнее.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Антохонова, И.В. Методы прогнозирования социально-экономических процессов [Текст] / И.В. Антохонова. - Улан-Удэ: Изд-во ВСГТУ, 2004.
2. Варакса, Н.Г. Структурные элементы налогового анализа по налогу на прибыль: макроэкономический аспект [Текст] / Н.Г. Варакса // Экономические и гуманитарные науки. – 2010. - №8. – С. 122-128.
3. Герасимов, В.Б. Экономический анализ: учебное пособие [Текст] / В.Б. Герасимов. - Тамбов: Изд-во ТГТУ, 2004. - 64с.
4. Денежный поток [Электронный ресурс]. – Режим доступа: Internet resource:<http://forexaw.com>
5. Ефимова О.В. Финансовый анализ [Текст] / О.В. Ефимова. – М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2002. – 528 с.
6. Задорожная, А.Н. Финансы предприятий: учебное пособие [Текст] / А.Н. Задорожная. – Омск: ООО «ЮНЗ», 2009. - 178 с.
7. Методы анализа системы налогообложения [Электронный ресурс]. – Режим доступа: Internet resource: <http://www.pavlov-iv.ru>
8. Усатова Л.В. Методология налогового анализа затрат в учетно-аналитическом пространстве [Текст] / Л.В. Усатова // Управленческий учет. – 2008. - №12.
9. Приложение №3 к Приказу Министерства финансов РФ от 25.11.2011 № 160н Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: Internet resource: <http://www.consultant.ru>.
10. Попова, Л.В. Налоговый анализ: учебное пособие [Текст] / Л.В. Попова, Н.Г. Варакса, Е.Г. Дедкова. – Орел: ФГОУ ВПО «Госуниверситет – УНПК», 2011. – 165 с.
11. Савицкая, Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия [Текст] / Г.В. Савицкая. - М.: Инфра-М, 2009. — 536 с.
12. Сафонов, А.А. Теория экономического анализа: учебное пособие [Текст] / А.А. Сафонов. - Владивосток: Изд-во ВГУЭС, 2000.
13. Толпегина, А. Экономический анализ: учебно – методический комплекс [Текст] / А. Толпегина. - М.: МИЭМП, 2010.
14. Фатхутдинов, Р.А. Разработка управленческого решения: учебник [Текст] / Р.А. Фатхутдинов. - М.: ЗАО «Бизнес-школа «Интел-Синтез», 1999.

Харламов Кирилл Олегович

ФГБОУ ВПО «Госуниверситет-УНПК»

Аспирант кафедры «Бухгалтерский учет и налогообложение»

302020, г. Орел, Наугорское шоссе, 40

Тел.: (4862) 41-98-60

E-mail: orelbuin@yahoo.com

K.O. KHARLAMOV

INSTRUMENTS AND METHODS OF TAX ANALYSIS OF THE TAX ON PROFIT ORGANIZATION

Tax analysis involves the use of various methods and approaches based on the structuring, identifying the main link, establish causal relationships and interdependencies, the compilation (synthesis) established results. In the article the instruments and methods of tax analysis of the tax on profit of organizations.

Keywords: tax analysis, methods of analysis, the profit tax.

BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)

1. Antohonova, I.V. Metody prognozirovaniya social'no-jekonomicheskikh processov [Tekst] / I.V. Antohonova. - Ulan-Udje: Izd-vo VSGTU, 2004.
2. Varaksa, N.G. Strukturnye jelementy nalogovogo analiza po nalogu na pribyl': makrojekonomicheskij aspekt [Tekst] / N.G. Varaksa // Jekonomicheskie i gumanitarnye nauki. – 2010. - №8. – S. 122-128.
3. Gerasimov, V.B. Jekonomicheskij analiz: uchebnoe posobie [Tekst] / V.B. Gerasimov. - Tambov: Izd-vo TGTU, 2004. - 64s.
4. Denezhnyj potok [Jelektronnyj resurs]. – Rezhim dostupa: Internet resource:<http://forexaw.com>
5. Efimova O.V. Finansovyj analiz [Tekst] / O.V. Efimova. – M.: Izd-vo «Buhgalterskij uchet», 2002. – 528 s.
6. Zadorozhnaja, A.N. Finansy predpriyatij: uchebnoe posobie [Tekst] / A.N. Zadorozhnaja. – Omsk: OOO «JuNZ», 2009. - 178 s.
7. Metody analiza sistemy nalogooblozhenija [Jelektronnyj resurs]. – Rezhim dostupa: Internet resource: <http://www.pavlov-iv.ru>
8. Usatova L.V. Metodologija nalogovogo analiza zatrat v uchetno-analiticheskom prostranstve [Tekst] / L.V. Usatova // Upravlencheskij uchet. – 2008. - №12.
9. Prilozhenie №3 k Prikazu Ministerstva finansov RF ot 25.11.2011 № 160n Mezhdunarodnyj standart finansovoj otchetnosti (IAS) 7 «Otchet o dvizhenii denezhnyh sredstv» [Jelektronnyj resurs]. – Rezhim dostupa: Internet resource: <http://www.consultant.ru>.
10. Popova, L.V. Nalogovyj analiz: uchebnoe posobie [Tekst] / L.V. Popova, N.G. Varaksa, E.G. Dedkova. – Orel: FGOU VPO «Gosuniversitet – UNPK», 2011. – 165 s.
11. Savickaja, G.V. Analiz hozhajstvennoj dejatel'nosti predpriyatija [Tekst] / G.V. Savickaja. - M.: Infra-M, 2009. – 536 s.
12. Safonov, A.A. Teorija jekonomicheskogo analiza: uchebnoe posobie [Tekst] / A.A. Safonov.-Vladivostok: Izd-vo VGUJeS, 2000
13. Tolpegina, A. Jekonomicheskij analiz: uchebno – metodicheskij kompleks [Tekst] / A. Tolpegina. - M.: MIJeMP, 2010
14. Fathutdinov, R.A. Razrabotka upravlencheskogo reshenija: uchebnik [Tekst] / R.A. Fathutdinov. - M.: ZAO «Biznes-shkola «Intel-Sintez», 1999.

Kharlamov Kirill Olegovich

State University-ESPC

Postgraduate student of the Department «Accounting and taxation»

302020, Orel, Naugorskoe sh., 40

Ph.: (4862) 41-98-60

E-mail: orelbuin@yahoo.com

В.В. ГОРЛОВ

КОНЦЕПЦИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА И ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ В ФАРМАЦЕВТИЧЕСКИХ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

В статье определены роль и значение управленческого учета в общей системе управления фармацевтическими производственными организациями, раскрыты его концептуальные основы и влияние на совершенствование методологии внутреннего контроля, направленные на выявление резервов рационального использования производственных ресурсов, позволяющих существенно снизить себестоимость производства лекарственных препаратов, повысить эффективность деятельности и оптимизировать экономические результаты продажи препаратов.

Ключевые слова: управленческий учет, внутренний контроль, фармацевтические производственные организации.

В качестве основной задачи управленческого учета следует рассматривать обеспечение топ-менеджмента оперативной и достоверной информацией, позволяющей принимать наиболее эффективные управленческие решения. Эта задача подчеркивает непрерывную связь управленческого учета с управлением деятельностью организации в целом и ее структурных подразделений в отдельности, являющихся центрами хозяйственной ответственности.

В этой связи, управленческий учет не следует рассматривать только в качестве системы сбора и анализа информации о затратах на производство продукции (работ, услуг), поскольку он еще представляет собой основу для прогнозирования и оценки деятельности центров ответственности и экономического субъекта в целом.

Рассматривая управленческий учет с другой стороны, следует отметить, что он также может определяться в качестве системы сбора и анализа информации, используемой для целей внутреннего контроля деятельности экономического субъекта.

Следовательно, управленческий учет представляет собой систему, состоящую из нормирования, прогнозирования, разработки основного бюджета, включающего оперативные и финансовые бюджеты, учета, калькулирования, контроля, анализа, обеспечивающих информацией управление затратами центров ответственности и менеджмент организации в целом.

Предложена система концептуальных элементов управленческого учета (рис. 1).

На основе исторического подхода определено, что управленческий учет представляет собой сложное и неоднозначное экономическое явление, при этом особенности развития производственного учета в отечественной учетной практике непосредственно влияют на концепцию современного управленческого учета, ориентированного на мировой опыт.

Анализ мировой и отечественной практики хозяйствования позволил рассматривать управленческий учет в качестве реальной возможности реализации функций учета, планирования, мониторинга, анализа, контроля, регулирования не только в целом по предприятию, но и отдельно по его структурным подразделениям, центрам ответственности и сегментам деятельности.

В управленческом учете отражаются объем готовой продукции, затраты на производство, исчисление себестоимости продукции, работ и услуг, контроль исполнения бюджетов и их анализ.

Управленческий учет следует рассматривать в качестве интегрированной внутрихозяйственной информационной системы мониторинга и контроля как отдельных хозяйственных операций в процессе их совершения, так и всей финансово-производственной

деятельности экономического субъекта с целью информационно-аналитического обеспечения принятия наиболее оптимальных управленческих решений.

В этой связи, целью управленческого учета является информационное обеспечение управленческих решений по достижению, контролю, регулированию и реализации целого комплекса стратегических, тактических и оперативных задач деятельности экономического субъекта.



Рисунок 1 – Система концептуальных элементов управленческого учета

Методология построения управленческого учета должна быть гибкой, экономически целесообразной, учитывать динамику предпринимательской деятельности и ее рентабельность.

Создавая систему управленческого учета и внутреннего контроля, следует учитывать специфику и особенности деятельности организации, бизнес-процессов, стратегии управления, организационной структуры и сформированных стандартов осуществления бизнес-процессов.

Предложена к использованию система сбалансированных показателей для фармацевтических производственных организаций в целях определения цепи основных бизнес-процессов, обеспечивающих поддержание операционной деятельности.

Базис деятельности фармацевтической производственной организации состоит в обеспечении рынка качественными медицинскими препаратами в сроки и ассортименте, удовлетворяющим потребности населения страны.

Поэтому систему сбалансированных показателей целесообразней определять по бизнес-процессам деятельности фармацевтической производственной организации, стимулируя их совершенствование в рамках системы и обеспечивая синергетический эффект от их изменения.

Бизнес-процессы фармацевтических производственных организаций включают в себя: учет закупок, хранение и учет товарного запаса, лекарственных препаратов, учет производства, маркетинговый анализ, учет продаж.

Сбалансированность бизнес-процесса «Учет закупок фармацевтических субстанций» заключается в качественном обеспечениикупаемых фармацевтических субстанций и вспомогательных материалов для производства лекарственных средств, приобретенных по оптимальным ценам, которые удовлетворяли бы потребности организации в ассортименте и объеме.

Показатели по бизнес-процессу «Учет производства фармацевтических препаратов» должны отражать степень эффективности соотношения ресурсных факторов производства (затрат) с конечными результатами (конечным продуктом).

Сбалансированные показатели по блоку позволяют выявить внутривозможностные резервы увеличения выпуска и реализации продукции, разработать мероприятия по освоению выявленных резервов.

Показатели по бизнес-процессу «Учет запасов готовой продукции» должны отражать в управленческом учете информацию о максимально эффективном использовании складских ресурсов с целью повышения производительности ресурсного потенциала и снижения транспортных расходов.

Сбалансированность показателей «Учет запасов» обеспечивает контроль бизнес-процессов, содействующих реализации поставленных стратегических целевых ориентиров и задач.

Показатели, относящиеся к бизнес-процессу «Учет продаж фармацевтических препаратов», формируют информационные потоки для отдела продаж, касающиеся клиентской базы и деятельности внешней среды.

Сбалансированные показатели бизнес-процесса «Учет продаж фармацевтических препаратов» определяют скорость реализации товарных запасов, направления увеличения доли рынка и ограничения дебиторской задолженности фармацевтической производственной организации.

Сбалансированные показатели по бизнес-процессу «Маркетинговый анализ» определяют направления оптимизации деятельности фармацевтической производственной организации.

Поскольку организации по производству фармацевтических препаратов ведут несколько видов учета (финансовый, управленческий, налоговый учет), то руководству следует анализировать возможность оптимизации учетного процесса.

Исследование автора позволяет сделать вывод, что для целей системы управленческого учета и внутреннего контроля может применяться методический инструментарий и технологии международной учетной практики, в частности, многомерные счета учетной системы, отражающие аналитические измерения.

Данная технология обеспечивает прозрачность контроля поступающей информации, а также ее изменения в учетной системе фармацевтической производственной организации (табл. 1).

Таблица 1 – Предлагаемая к применению фармацевтической производственной организацией технология – многомерный счет учетной системы

Номер аналитики	Описание сегмента	Характеристика аналитики
1	2	3
1	Центр ответственности	отражает построение организационной структуры, показатели результативности деятельности, стимулирования и мотивации структурного подразделения

Продолжение таблицы 1

1	2	3
2	Счет бухгалтерского учета по российским стандартам	отражает активы, обязательства и финансово-хозяйственные операции в соответствии с учетной политикой
3	Счет управленческого учета, основанный на концепции МСФО	отражает значения показателей финансовой отчетности без трансформации бухгалтерской по правилам МСФО
4	Вид дохода (расхода) и движения денежных средств	отражает совершенные факты хозяйственной жизни, касающиеся непосредственного движения денежных средств
5	Тип клиента	отражает клиентские сегменты в разрезе однородных групп
6	Категория препаратов	отражает категории лекарственных препаратов, имеющих спрос у населения и формирующих информацию о товарных запасах
7	План (факт)	отражает плановые или фактические значения многомерного счета, выступающего в роли базиса финансовой отчетности

Предложенное ведение управленческого учета, обеспечивающее аналитическое измерение гибкой структуры плана счетов, является ключевым элементом общей системы учета, финансового анализа и внутреннего контроля, учитывающим технологии бюджетирования, распределения косвенных затрат, план-факт-анализ.

Трансформация плана счетов бухгалтерского и управленческого учета обеспечивает их тесную взаимосвязь (табл. 2).

Таблица 2 – Трансформация плана счетов бухгалтерского учета и управленческого учета (пример)

План счетов бухгалтерского учета		План счетов управленческого учета	
Шифр	Название счета	Шифр	Название счета
60001	Расчет с поставщиками товаров	21010	Кредиторская задолженность по товару
60002	Расчеты с поставщиками основных средств	21020	Расчеты с поставщиками основных средств
60003	Расчеты с поставщиками НМА	21030	Расчеты с поставщиками нематериальных активов
60004	Расчеты с поставщиками услуг	21040	Расчеты с поставщиками услуг
60005	Расчеты с поставщиками материалов	21050	Расчеты с поставщиками материалов

Таким образом, система управленческого учета и внутреннего контроля формирует стандарты, обеспечивающие их поддержание на соответствующем уровне. Положительным следствием от качественного внедрения предлагаемой системы управленческого учета в фармацевтических организациях является:

- формирование информационных потоков по ассортиментной политике и реализации лекарственных средств в соответствующих размерах;
- информированность о работе центров ответственности, оценка рентабельности их деятельности и рынков продаж;
- формирование информационных потоков о затратах, произведенных центрами ответственности, в разрезе их возникновения;

- формирование информационных потоков о выполнении планов и исполнении бюджетов в разрезе центров ответственности.

В фармацевтических производственных организациях учет еще не в полной мере выполняет свои контрольные функции. В целях повышения роли управленческого учета и обеспечения информацией внутренних пользователей для контроля производственных ресурсов теоретически обоснованы концептуальные положения внутреннего контроля, определяющие его содержание, цели, объекты, субъекты и их контрольные функции, методики, предусматривающие процедуры сбора доказательств и мониторинга состояния и изменения объекта контроля.

Одним из условий динамичного развития фармацевтических производственных организаций становится совершенствование систем управления, внутреннего контроля и управленческого учета. Таким образом, для повышения качества контроля необходимо распределение обязанностей всего менеджмента организации, участвующего в контроле соблюдения требований к организации и технологии производства лекарственных средств и контроле затрат на их выпуск и реализацию.

Автором определены основные функции субъектов контроля фармацевтических производственных организаций, предусматривающие процедуры сбора наиболее доказательной информации, практическое применение которых позволяет повышать качество контроля, усиливать ответственность менеджмента за исполнением управленческой деятельности, соблюдением технологий производства лекарственных средств, а также снижать затраты на их выпуск и реализацию.

Внутренний контроль рассматривается как система взаимодействия субъектов с объектами контроля и их обратную связь (рис. 2).

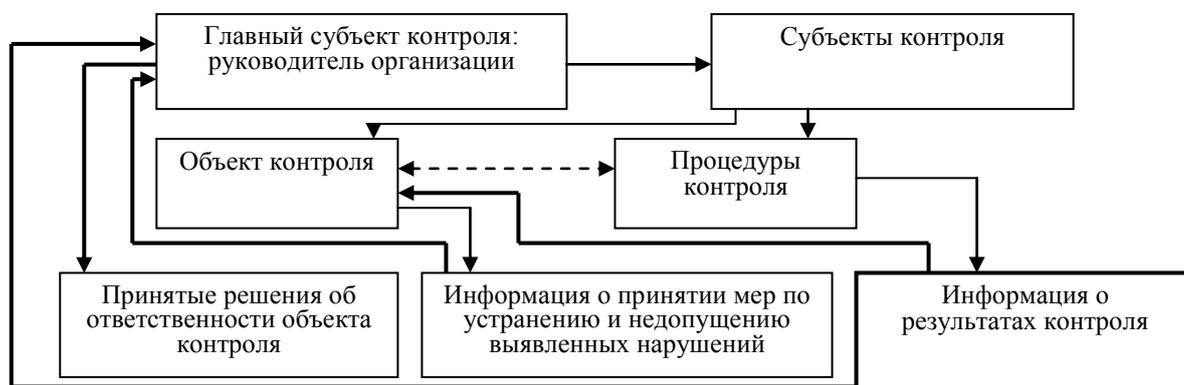


Рисунок 2 – Взаимосвязь и взаимодействие субъектов с объектами контроля

Анализ сущности и задач системы внутреннего контроля основан на подробном изучении требований нормативно-правовых актов, стандартов аудиторской деятельности и результатов экономических исследований. При этом с усложнением задач управления экономическим субъектом модифицируются также все функции управления.

В этой связи внутренний контроль можно рассматривать как систему с присущей ей адекватной структурой, включающей четыре блока:

- организационный (построение службы внутреннего контроля (СВК), формирование качественного ресурсного потенциала);
- методический (разработка методического инструментария проведения контрольных процедур, использование прогрессивных технологий, планирования, бюджетирования);
- обеспечивающий (формирование внутреннего регламента, должностных инструкций и внутренних стандартов);
- информационно-аналитический (разработка информационных баз, применение IT-технологий, аналитико-консультационное сопровождение).

Исследование практики организации системы внутреннего контроля в экономических субъектах по производству фармацевтических препаратов позволило определить признаки формального и реального контроля. Преимущественно в этих экономических субъектах приоритет отдается реальному контролю соблюдения технологических процессов, а формальному – контроль затрат на производство фармацевтических препаратов.

Однако, как показывает практика, в большинстве случаев контроль носит формальный характер, определяющий качество субстанций, используемых для приготовления лекарственных препаратов, что, в свою очередь, влияет на эффективность его воздействия на потребителя.

Контроль признается формальным, если соблюдаются следующие условия:

- контролю подвергаются только отдельные факты хозяйственной деятельности;
- руководители структурных подразделений не контролируют качество производственных ресурсов и их величину, израсходованную в отдельных бизнес-процессах;
- контроль носит не систематический характер, а эпизодический по заданию руководства или перед предстоящим контролем государственных ведомств;
- осуществляется оценка свершившихся фактов хозяйственной жизни, информация о которой непригодна для устранения выявленных нарушений законодательства и целесообразности их совершения;
- контроль выполняется вспомогательным персоналом и отсутствует обратная связь объекта с субъектом контроля.

В отличие от формального контроля, реальный контроль заключается в следующем:

- система внутреннего контроля распространяется на все бизнес-процессы финансово-хозяйственной деятельности;
- центры хозяйственной ответственности осуществляют оперативный контроль использования фармацевтических субстанций и вспомогательных материалов, расходуемых на изготовление лекарственных препаратов, затрат ресурсов, соблюдения технологии производства лекарственных препаратов и их качества;
- оцениваются факты хозяйственной жизни в перспективе, то есть осуществляется превентивный контроль возможности исполнения прогнозов, бюджетов;
- контроль осуществляется руководителем организации, его заместителями, менеджерами различных уровней;
- существует обратная связь контролируемого объекта с субъектом контроля, заключающаяся в устранении выявленных нарушений и разработке мероприятий по недопущению нарушений технологии производства, отклонения фактически использованных производственных ресурсов от предусмотренных нормативами;
- система внутреннего контроля регламентируется учетной политикой, при этом в должностных инструкциях менеджеров, бухгалтеров, экономистов предусмотрены контрольные функции и ответственность за их исполнение.

Таким образом, предлагаемая методология управленческого учета и внутреннего контроля в фармацевтических производственных организациях позволяет вести учет без существенных нарушений, временных периодов, графиков передачи документов и определяет эффективность всей системы учета и высокую надежность внутреннего контроля.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Маслова, И.А. Выявление и обоснование взаимосвязей элементов учетно-аналитической системы движения товаров и готовой продукции с процессом принятия эффективных управленческих решений в аптечных учреждениях [Текст] / И.А. Маслова // Управленческий учет. – 2009. – №9. – С.12-23.
2. Попова, Л.В. Информационные потоки учетно-налоговой системы [Текст] / Л.В. Попова // Экономические и гуманитарные науки. – 2010. – №9. – С.98-104.

3. Попова, Л.В. Формирование учетно-контрольной системы расчетных отношений на промышленном предприятии [Текст] / Л.В. Попова // Экономические и гуманитарные науки . – 2010. – №10. – С.15-21.

Горлов Виктор Владимирович

Автономная некоммерческая организация высшего профессионального образования Центросоюза Российской Федерации «Российский университет кооперации»

Кандидат экономических наук, доцент кафедры финансового менеджмента и налогового консалтинга

141014, Московская область, г. Мытищи, ул. В.Волошиной, дом 12/30

Тел.: (495) 640-57-11

V.V. GORLOV

THE CONCEPT OF MANAGEMENT ACCOUNTING AND INTERNAL CONTROL IN PHARMACEUTICAL MANUFACTURING ORGANIZATIONS

The article defines the role and importance of management accounting in the system of management of pharmaceutical manufacturing organizations, discloses its conceptual framework and improvement of the methodology of internal control aimed at revealing the reserves of rational use of production resources, which allow to reduce considerably the cost price of production of drugs, to increase efficiency and optimize economic the results of the sale of drugs.

Keywords: management accounting, internal control, pharmaceutical production organization.

BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)

1. Maslova, I.A. Vyjavlenie i obosnovanie vzaimosvjazej jelementov uchetno-analiticheskoj sistemy dvizhenija tovarov i gotovoj produkcii s processom prinjatija jeffektivnyh upravlencheskih reshenij v aptechnyh uchrezhdenijah [Текст] / I.A. Maslova // Upravlencheskij uchet. – 2009. – №9. – С.12-23.

2. Popova, L.V. Informacionnye potoki uchetno-nalоговой системы [Текст] / L.V. Popova // Jekonomicheskie i gumanitarnye nauki. – 2010. – №9. – С.98-104.

3. Popova, L.V. Formirovanie uchetno-kontrol'noj sistemy raschetnyh otnoshenij na promyshlennom predpriyatii [Текст] / L.V. Popova // Jekonomicheskie i gumanitarnye nauki . – 2010. – №10. – С.15-21.

Gorlov Viktor Vladimirovich

Autonomous non-commercial organization of higher professional education of the Russian Central Union «Russian University of cooperation»

Candidate of economic Sciences, associate Professor of the chair of financial management and tax consulting

141014, Moscow region, Mytischki, street Voloshinoi, house 12/30

Ph.: (495) 640-57-11

М.В. СЕЛЮКОВ

ПРИМЕНЕНИЕ МЕЖДУНАРОДНЫХ НОРМ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ДЛЯ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ УЧЕТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

Интеграция разных стран в единое мировое сообщество приводит к необходимости сравнения финансовой отчетности компаний разных стран, составленной в соответствии с разными стандартами. В статье проведен сравнительный анализ норм российских положений по бухгалтерскому учету и международных стандартов в части расчета финансового результата.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, международные стандарты, финансовый результат.

Значительное количество показателей, характеризующих финансовые результаты деятельности предприятия, создают методические трудности для их системного рассмотрения. Различия в назначении показателей затрудняют выбор каждым участником товарного обмена тех из них, которые в наибольшей степени удовлетворяют его потребности в информации о реальном состоянии данного предприятия. Например, администрацию предприятия интересует масса полученной прибыли и ее структура, а также факторы, воздействующие на ее величину. Налоговая инспекция заинтересована в получении достоверной информации обо всех слагаемых балансовой прибыли и т.д. В отчетности отечественных предприятий рассматриваются несколько иные показатели прибыли.

Порядок расчета показателей прибыли, используемых в отчетности отечественных предприятий представлен на рисунке 1.

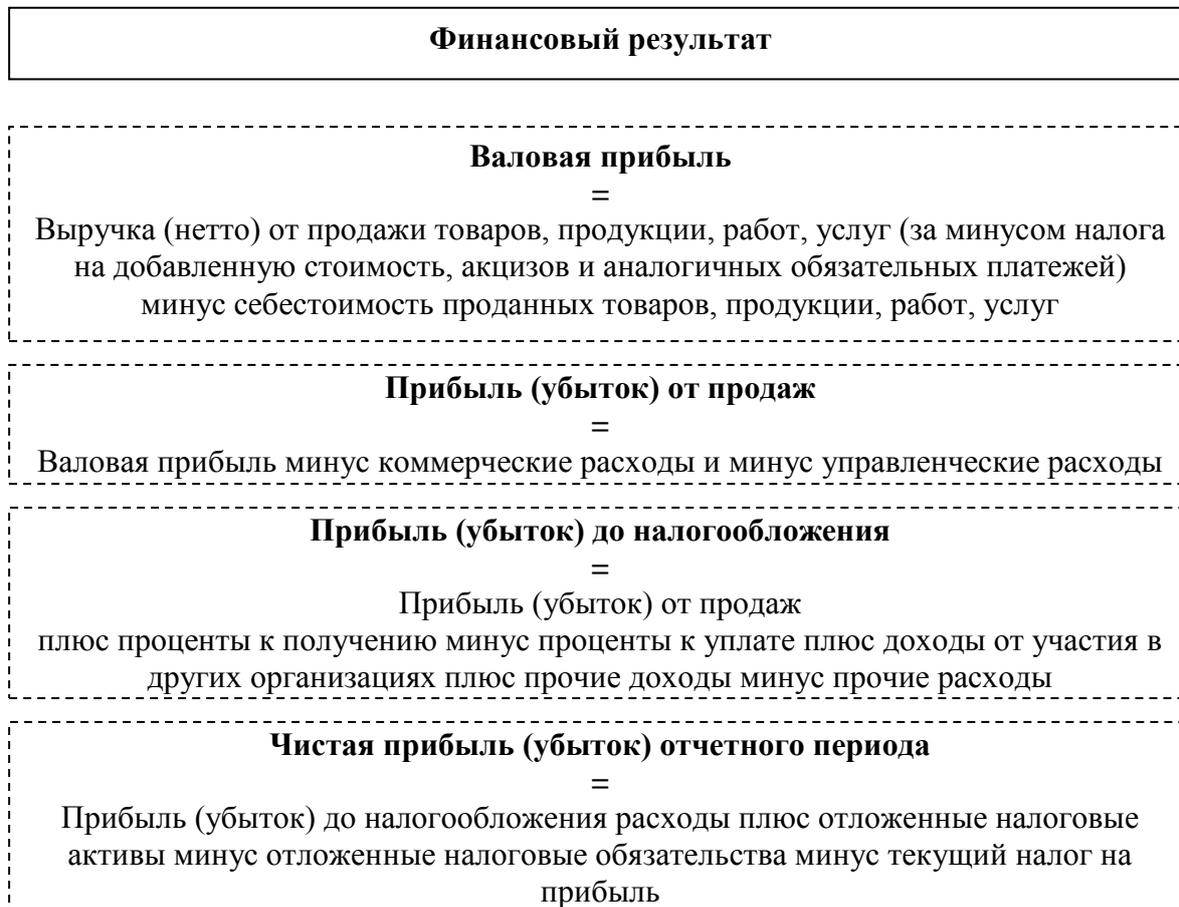


Рисунок 1 – Порядок расчета финансового результата в отечественной практике

С точки зрения бухгалтерского учета конечный финансовый результат деятельности предприятия определяют по счету 99 «Прибыли и убытки». По кредиту этого счета отражают доходы и прибыли, а по дебету – расходы и убытки.

За последние годы все больше фирм сталкивается с проблемой подготовки своей отчетности в соответствии с международными стандартами (МСФО).

Международные стандарты финансовой отчетности не предписывают определенную структуру для Плана счетов и их нумерацию. Поэтому предприятие, в зависимости от вида своей деятельности, вправе самостоятельно разработать свой План счетов [1].

Многие нормы российских положений по бухгалтерскому учету позаимствованы из международных стандартов, в том числе ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль». Этот стандарт написан на основе МСФО 12 «Налоги на прибыль». Однако эти документы имеют серьезные принципиальные различия (рис. 2).

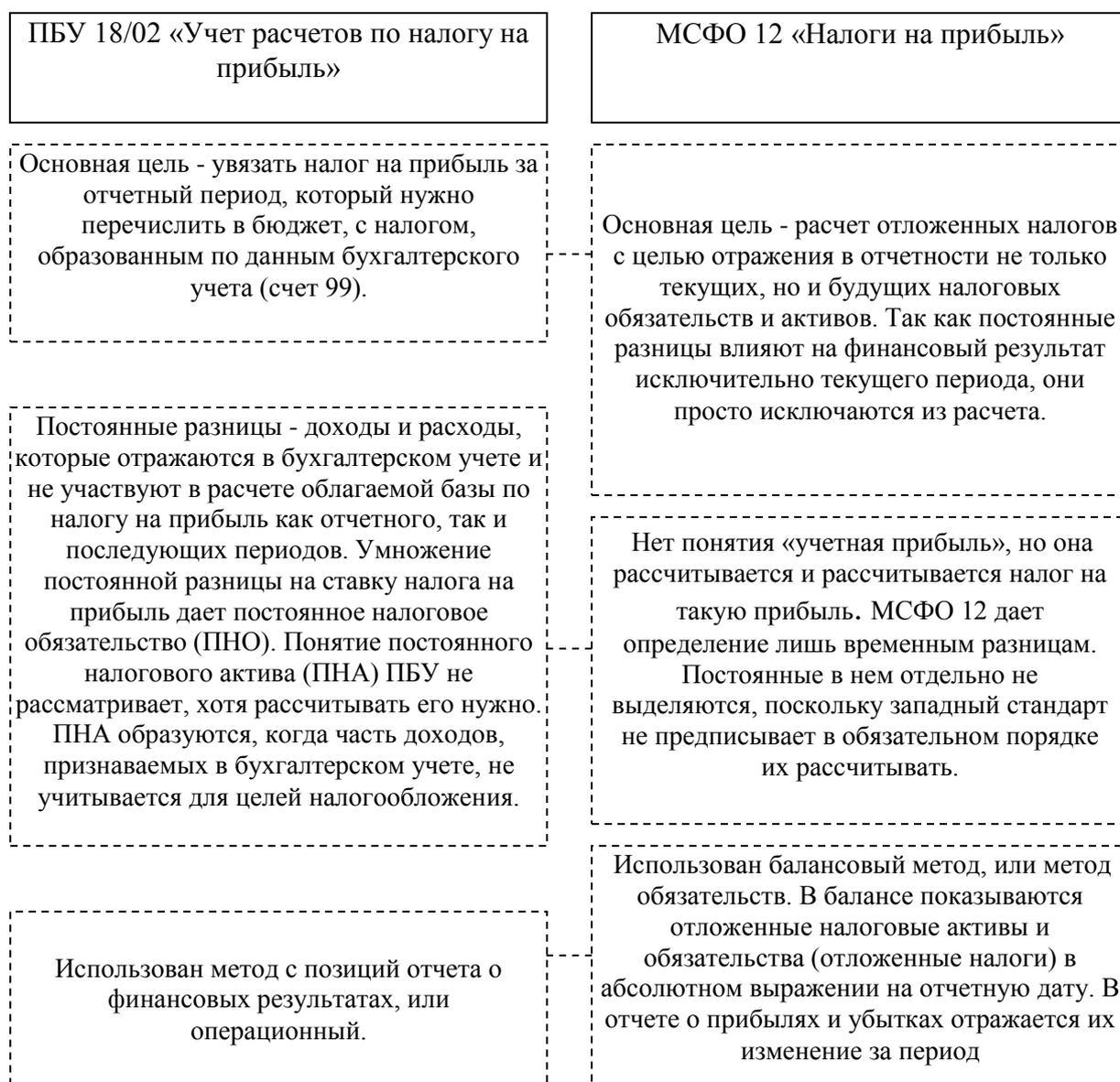


Рисунок 2 – Сравнительный анализ ПБУ 18/02 и МСФО 12

В отличие от ПБУ 18/02 отложенные активы и обязательства по МСФО 12 возникают при сравнении балансов – бухгалтерского и так называемого налогового на одну отчетную дату. В первый включаются активы, обязательства, капитал в оценках согласно МСФО. Во второй – все то же самое, оцененное в соответствии с налоговым законодательством [2].

Таким образом, сущность балансового подхода заключается в расчете разницы между балансовой оценкой активов и обязательств и их стоимостью для целей налогообложения. Этот подход лежит в основе не только МСФО, но и US GAAP.

Международный стандарт в отношении отложенных налогов предписывает использовать те ставки, которые будут действовать в будущем. Так, если известно, что со следующего года ставка понижается с 24 до 22 процентов, нужно использовать именно 22 процента. То есть входящий остаток отложенных налогов на дату, с которой применяется новая ставка, должен быть пересчитан.

Если в российском учете возникающие налоговые активы признаются всегда, то в международном учете важное значение имеет профессиональное суждение бухгалтера.

Дело в том, что в общих принципах МСФО заложена концепция осмотрительности, или консерватизма, согласно которой активы и доходы в финансовой отчетности не должны быть завышены, а обязательства и расходы – занижены [3].

Согласно МСФО 12, если с профессиональной точки зрения бухгалтера вероятно, что в течение этого срока компания заработает достаточно прибыли чтобы покрыть эти убытки, следует признать отложенный налоговый актив на всю их сумму.

Если же в соответствии с профессиональным суждением бухгалтера в последующие семь лет компания сможет заработать лишь 1000000 руб. прибыли, тогда, руководствуясь концепцией консерватизма, необходимо признать возникновение отложенного налогового актива только на 1000000 руб. В то же время в российском учете вычитаемая временная разница составит сумму, полученную по данным расчета, даже если она более 1000000 рублей.

Для учета временных разниц в российском бухгалтерском учете предусмотрены отдельные счета.

Вычитаемая временная разница отражается на счете 09 «Отложенный налоговый актив».

Учет отложенного налогового обязательства нужно осуществлять на счете 77 «Отложенные налоговые обязательства».

МСФО 12 не предусматривает порядка отражения в учете условного расхода по налогу на прибыль и постоянных налоговых обязательств.

Текущий налог и суммы отложенных налогов, возникших в отчетном периоде, отражаются на соответствующих счетах – «Текущий налог на прибыль» (аналог счета 68) и «Отложенные налоги» (аналог счетов 09 и 77) в корреспонденции со счетом «Расходы по налогу на прибыль» (аналог субсчета «Расходы по налогу на прибыль» счета 99) [4].

В большинстве случаев применение как ПБУ 18/02, так и МСФО 12 приводит к одинаковым результатам. И оба стандарта требуют ведения подробного налогового учета.

В то же время метод учета отложенных налогов по МСФО 12 следует признать более удобным и точным.

Удобным – потому что не нужно отражать постоянные налоговые активы и обязательства. Для пользователей отчетности имеют значение лишь отложенные. Для корректной работы по российскому стандарту отложенные налоги и временные разницы необходимо начислять в течение всего года. А международный стандарт применяется единовременно – на отчетную дату.

Точным – потому что, если применять ПБУ 18/02 не с самого начала работы предприятия, то это не позволит сформировать отложенный налоговый актив и отложенное налоговое обязательство по прошлым операциям, которые привели к различиям в текущей бухгалтерской и налоговой стоимости активов и обязательств. А МСФО 12 вполне успешно справится с этой задачей. Кроме того, применяемый в российском ПБУ метод позволяет увидеть лишь изменения за год, но не дает возможности узнать состояние отложенного налога целиком.

В последние десятилетия усилилась тенденция к интеграции разных стран в единое мировое сообщество, все чаще возникает необходимость в сравнении финансовой

отчетности компаний разных стран, составленной в соответствии с разными стандартами финансовой отчетности. Именно поэтому возникла необходимость разработки международного бухгалтерского языка, который был бы понятен пользователям финансовой отчетности в любой стране мира. Таким языком стали Международные стандарты финансовой отчетности. Однако, на наш взгляд, проблемы бухгалтерского учета в Российской Федерации, необходимо решать на основе трансформации уже разработанных существующих методик.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Маслова, И.А. Стоимость активов при переходе национальной системы учета на международные стандарты финансовой отчетности [Текст] / И.А. Маслова // Управленческий учет. – 2006. – №3. – С.97-107.
2. Маслова, И.А. Особенности применения требований МСФО при ведении учета и составлении отчетности по капитальным вложениям [Текст] / И.А. Маслова // Управленческий учет. – 2010. – №4. – С. 91-95.
3. Попова, Л.В. Формирование информационных потоков в рамках гармонизации отечественных и международных учетно-налоговых систем [Текст] / Л.В. Попова // Управленческий учет. – 2011. – №3. – С. 97-106.
4. Попова, Л.В. Анализ и классификация существующих подходов к адаптации учетно-налоговой системы в соответствии с МСФО [Текст] / Л.В. Попова // Управленческий учет. – 2011. – №12. – С.41-49.

Селюков М.В.

ФГБОУ ВПО «Государственный университет-УНПК»
Докторант кафедры «Бухгалтерский учет и налогообложение»
302020, г. Орел, Наугорское шоссе, 40
Тел.: (4862) 41-98-60
E-mail: orelbuin@yahoo.com

M.V. SELYUKOV

THE APPLICATION OF INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS FOR PERFECTION OF THE ACCOUNTING OF FINANCIAL RESULTS

Integration of different countries into a single global community makes it necessary to compare the financial statements of companies from different countries, prepared in accordance with different standards. The article gives a comparative analysis of the norms of Russian accounting regulations and international standards in part of calculation of the financial result.

Keywords: *accounting, international standards, the financial result.*

BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)

1. Maslova, I.A. Stoimost' aktivov pri perehode nacional'noj sistemy ucheta na mezhdunarodnye standarty finansovoj otchetnosti [Tekst] / I.A. Maslova // Upravlencheskij uch. – 2006. – №3. – S.97-107.
2. Maslova, I.A. Osobennosti primeneniya trebovanij MSFO pri vedenii ucheta i sostavlenii otchetnosti po kapital'nym vlozhenijam [Tekst] / I.A. Maslova // Upravlencheskij uch. – 2010. – №4. – S. 91-95.
3. Popova, L.V. Formirovanie informacionnyh potokov v ramkah garmonizacii otechestvennyh i mezhdunarodnyh uch. – 2011. – №3. – S. 97-106.
4. Popova, L.V. Analiz i klassifikacija sushhestvujushchih podhodov k adaptacii uch. – 2011. – №12. – S.41-49.

Selyukov M.V.

State University-ESPC
Doctoral candidate of the Department «Accounting and taxation»
302020, Orel, Naugorskoe sh., 40
Ph.: (4862) 41-98-60
E-mail: orelbuin@yahoo.com

МЕТОДИКА УПРАВЛЕНЧЕСКОГО АНАЛИЗА СОСТАВЛЯЮЩИХ СТОИМОСТИ СТРОИТЕЛЬСТВА (ЗАТРАТНЫХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ)

В условиях рыночной системы затраты на производство являются одним из основных качественных показателей деятельности хозяйствующих субъектов и их структурных подразделений. От уровня затрат зависят финансовые результаты (прибыль или убыток), темпы расширения производства, финансовое состояние хозяйствующих субъектов. В статье рассмотрен управленческий анализ составляющих стоимости строительства.

Ключевые слова: управленческий анализ, затратные показатели.

Показатель затрат на производство выпускаемой продукции позволяет оценивать работу предприятия не только с качественной стороны, но одновременно отражает и количественные результаты его работы, поскольку снижение затрат на производство, в первую очередь, достигается путем увеличения выпуска продукции, что непосредственно связано с правильным управлением производственным коллективом и технологическими процессами предприятия. Для лучшего контроля за отклонениями от норм проводится анализ затрат.

Анализ позволяет выявить уровень общих затрат на производство продукта, установить взаимосвязи между разными секторами и отраслями экономики.

Задачи анализа затрат на производство показаны на рисунке 1.

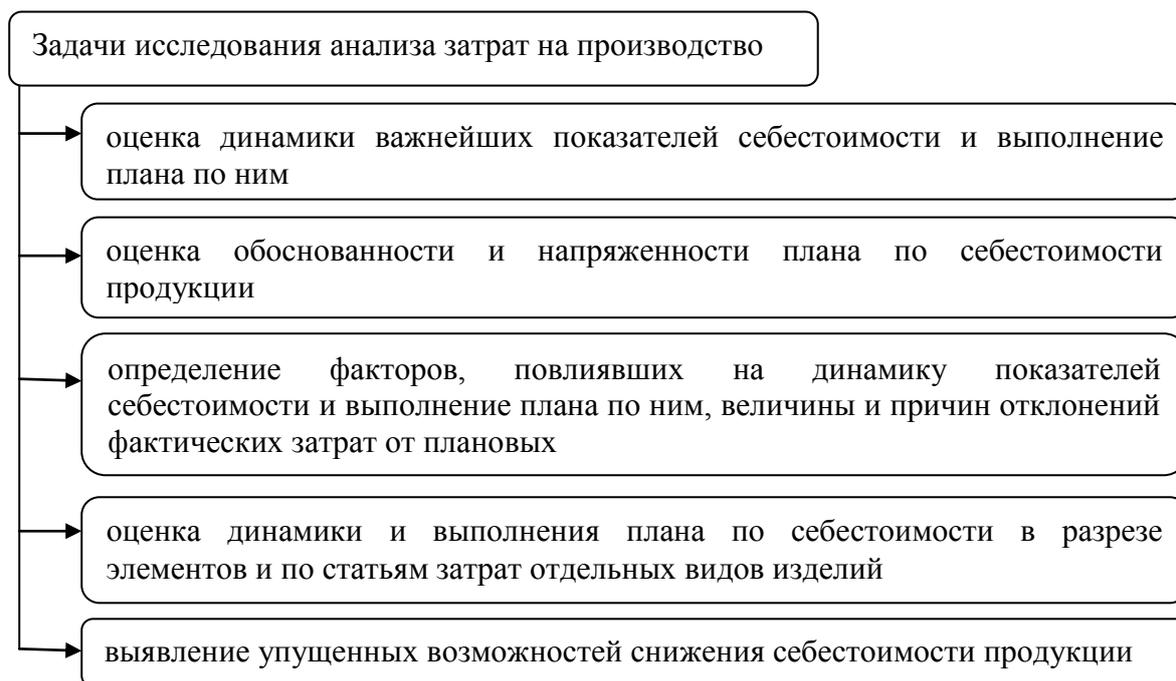


Рисунок 1 – Задачи исследования анализа затрат на производство

Цель анализа затрат заключается в выявлении возможностей повышения эффективности использования всех видов ресурсов в процессе производства и сбыта продукции.

При реальном функционировании рыночных механизмов возникает необходимость создания и совершенствования четкой системы учета и контроля затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции в рамках управленческого учета. Кроме того,

определение резервов снижения затрат на производство является важнейшим фактором развития экономики хозяйствующего субъекта, основой соизмерения доходов и расходов [4].

Основными источниками информации для проведения анализа затрат на производство и стоимости реализованной продукции являются статистическая отчетность – № 5-з «Сведения о затратах на производство и реализацию продукции (работ, услуг), форма № 2Т «Сведения о движении работающих и затрат на оплату труда»; ведомость №12, №15; журналы-ордера № 10, №10/1; отчет о себестоимости товарной продукции; данные плановой и отчетной калькуляции по важнейшим изделиям; отчеты о выполнении сметы расходов по обслуживанию и управлению производством; данные об отходах производства и потерях от брака; отчеты о расходе материалов в сопоставлении с нормами расхода.

Выявление резервов снижения себестоимости должно опираться на комплексный технико-экономический анализ работы предприятия: изучение технического и организационного уровня производства, использование производственных мощностей и основных фондов, сырья и материалов, рабочей силы, хозяйственных связей.

Виды анализа затрат на производство, представлены на рисунке 2.

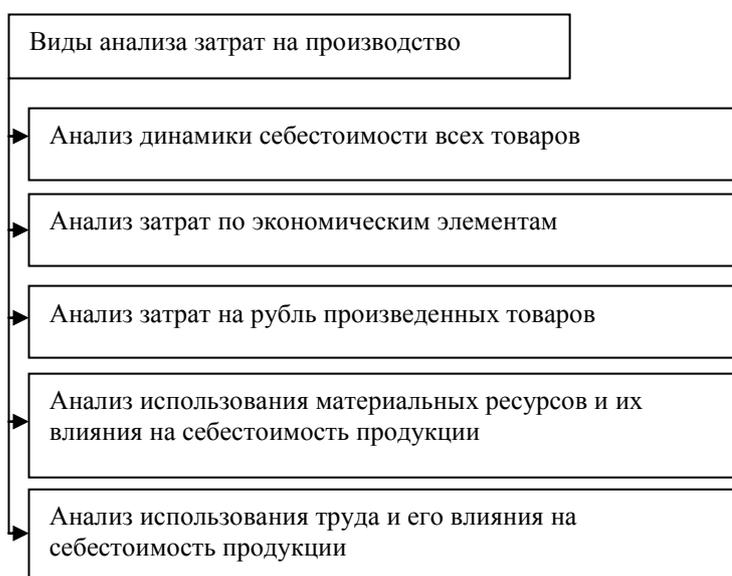


Рисунок 2 – Виды анализа затрат на производство

В настоящее время при анализе фактической себестоимости произведенных товаров, выявлении резервов и экономического эффекта от ее снижения используется факторный анализ.

К важнейшим группам факторам, оказывающим существенное влияние на себестоимость, можно отнести:

1) повышение технического уровня производства: внедрение новой, прогрессивной технологии; механизация и автоматизация производственных процессов; повышение эффективности использования и применение новых видов сырья и материалов; изменение конструкции и технических характеристик изделий.

Для данной группы факторов по каждому мероприятию рассчитывается экономический эффект, который выражается в снижении затрат на производство. Экономия от осуществления мероприятий определяется сравнением величины затрат на единицу продукции до и после внедрения мероприятий и умножением полученной разности на объем производства в планируемом году, что показано в формуле:

$$ЭК = (30 - 31) * Q, \tag{1}$$

где ЭК - экономия прямых текущих затрат;

30 - прямые текущие затраты на единицу продукции до внедрения мероприятия;

31 - прямые текущие затраты на единицу продукции после внедрения мероприятия

Q - объем выпуска товаров в натуральных единицах от начала внедрения мероприятия до конца планируемого периода [8];

2) совершенствование организации производства и труда. При одновременном совершенствовании техники и организации производства необходимо установить экономию по каждому фактору в отдельности и включить в соответствующие группы. Если такое разделение сделать трудно, то экономия может быть рассчитана исходя из целевого характера мероприятий либо по группам факторов.

При улучшении использования основных средств экономия исчисляется как произведение абсолютного сокращения затрат (кроме амортизации) на единицу оборудования (или других основных средств) на среднедействующее количество оборудования (или других основных средств).

Совершенствование материально-технического снабжения и использования материальных ресурсов находит отражение в уменьшении норм расхода сырья и материалов, снижении их себестоимости за счет уменьшения заготовительно-складских расходов. Транспортные расходы сокращаются в результате уменьшения затрат на доставку сырья и материалов от поставщика до складов организации, от заводских складов до мест потребления; уменьшения расходов на транспортировку готовых изделий [7];

3) изменение объема и структуры товаров: изменение номенклатуры и ассортимента товаров, повышение качества и объема производства товаров. Изменения в данной группе факторов могут привести к относительному уменьшению условно-постоянных расходов (кроме амортизации). Условно-постоянные расходы не зависят непосредственно от количества выпускаемых товаров, с увеличением объема производства их количество на единицу товара уменьшается, что приводит к снижению его себестоимости.

Относительная экономия на условно-постоянных расходах определяется по формуле 2.

$$\text{ЭКП} = (\text{TV} * \text{ЗУПО}) / 100, \quad (2)$$

где ЭКП - экономия условно-постоянных расходов;

ЗУПО - сумма условно-постоянных расходов в базисном периоде;

TV - темп прироста объема производства по сравнению с базисным периодом.

Относительное изменение амортизационных отчислений рассчитывается отдельно: часть амортизационных отчислений не включается в себестоимость, а возмещается за счет других источников (спецфондов, оплаты услуг на сторону, не включаемых в состав товарной продукции, и других), поэтому общая сумма амортизации может уменьшиться. Уменьшение определяется по фактическим данным за отчетный период. Общую экономию на амортизационных отчислениях рассчитывают по формуле 3.

$$\text{ЭКА} = (\text{AO} * \text{K} / \text{QO} - \text{A1} * \text{K} / \text{Q1}) * \text{Q1}, \quad (3)$$

где ЭКА - экономия в связи с относительным снижением амортизационных отчислений;

A0, A1 - сумма амортизационных отчислений в базисном и отчетном периоде;

K - коэффициент, учитывающий величину амортизационных отчислений, относимых на себестоимость продукции в базисном периоде;

Q0, Q1 - объем выпуска товаров в натуральных единицах базисного и отчетного периода.

Влияние изменений структуры товаров на себестоимость анализируется по переменным расходам по статьям калькуляции типовой номенклатуры. Расчет влияния структуры товаров на себестоимость необходимо увязать с показателями повышения производительности труда [6];

4) повышение эффективности использования природных ресурсов: изменение состава и качества сырья; изменение продуктивности месторождений, объемов подготовительных работ при добыче, способов добычи природного сырья; изменение других природных условий. Эти факторы отражают влияние естественных (природных) условий на величину переменных затрат. Анализ их влияния на снижение себестоимости продукции проводится

на основе отраслевых методик добывающих отраслей промышленности;

5) отраслевые и прочие факторы: ввод и освоение новых цехов, производственных единиц и производств, подготовка и освоение производства; прочие факторы.

Значительные резервы заложены в снижении расходов на подготовку и освоение новых видов производства товаров и новых технологических процессов, в уменьшении затрат пускового периода по вновь вводимым в действие цехам и объектам. Расчет суммы изменения расходов осуществляется по формуле 4:

$$\text{ЭКП} = (31/Q1 - 30/Q0) * Q1, \quad (4)$$

где ЭКП - изменение затрат на подготовку и освоение производства;

30, 31 - суммы затрат базисного и отчетного периода;

Q0, Q1 - объем выпуска товаров базисного и отчетного периода.

Если изменения величины затрат в анализируемый период не нашли отражения в вышеназванных факторах, то их относят к прочим [2].

Традиционно анализ себестоимости начинают с анализа динамики себестоимости всех товаров, при этом сравнивают фактические затраты с плановыми или с затратами базисного периода.

В процессе анализа выявляют, по каким статьям затрат произошёл наибольший перерасход и как это изменение повлияло на изменение общей суммы переменных и постоянных расходов.

Приведенная на рисунке 3 схема поясняет порядок оценки влияния факторов на общее изменение затрат при сопоставлении затрат текущего периода с предыдущим.



Рисунок 3 – Схема анализа влияния факторов на изменение общей суммы затрат на производство товаров

Изучение структуры затрат на производство и её изменений за отчётный период по отдельным элементам затрат, а также анализ статей расходов фактически выпущенной продукции составляют следующий этап анализа затрат.

Анализ затрат по экономическим элементам позволяет осуществлять контроль формирования, структуры и динамики затрат по видам, характеризующим их экономическое содержание [5].

Рассмотрим оценку изменения затрат по статьям: «Прямые материальные затраты», «Прямые трудовые затраты и (или) косвенные затраты».

Влияние на величину затрат при производстве отдельного вида продукции по статье фактора «Изменение объема произведенной продукции» определяется в следующей последовательности. Разница между отчетным и базовым (плановым) объемом произведенной продукции умножается на плановый (базовый) удельный вес статьи в общих

затратах на производство данной продукции и на плановый (базовый) удельный вес всех затрат в объеме производства продукции. Это выражено формулой 5:

$$Z_v = (V_1 - V_0) * (Z_{мп0}/Z_{о0}) * (Z_{о0}/V_1), \quad (5)$$

где Z_v - изменение объема произведенной продукции;

$V_{0,1}$ - объем произведенной продукции в отчетном (базовом) периоде;

$Z_{мп0,1}$ - прямые материальные затраты в отчетном (базовом) периоде;

$Z_{о0,1}$ - затраты на производство в отчетном (базовом) периоде.

Влияние на величину затрат при производстве отдельного вида продукции по статье фактора «Изменение структуры затрат на производство продукции» определяется в следующем порядке. Объем произведенной продукции в отчетном периоде умножается на разницу между отчетным и базовым (плановым) удельным весом статьи в общих затратах на производство данной продукции и на плановый (базовый) удельный вес всех затрат в объеме производства продукции. Это выражено формулой 6:

$$Z_{сз} = V_1 * (Z_{мп1}/Z_{о1} - Z_{мп0}/Z_{о0}) * (Z_{о0}/V_1), \quad (6)$$

где $Z_{сз}$ - изменение структуры затрат на производство продукции;

$V_{0,1}$ - объем произведенной продукции в отчетном (базовом) периоде;

$Z_{мп0,1}$ - прямые материальные затраты в отчетном (базовом) периоде;

$Z_{о0,1}$ - затраты на производство в отчетном (базовом) периоде.

Влияние на величину затрат при производстве отдельного вида продукции по статье фактора «Изменение уровня затрат по данной статье» рассчитывается в формуле 7:

$$Z_{уз} = V_1 * (Z_{мп0}/Z_{о0}) * (Z_{о1}/V_1 - Z_{о0}/V_1), \quad (7)$$

где $Z_{сз}$ - изменение структуры затрат на производство продукции;

$V_{0,1}$ - объем произведенной продукции в отчетном (базовом) периоде;

$Z_{мп0,1}$ - прямые материальные затраты в отчетном (базовом) периоде;

$Z_{о0,1}$ - затраты на производство в отчетном (базовом) периоде.

Изменение затрат на производство отдельного вида продукции по статье за счет действия всех трех факторов (изменение объема произведенной продукции, изменение структуры затрат и изменение уровня затрат по статье) определяется путем суммирования значений изменения затрат по каждому из факторов, что показано в формуле 8:

$$Z_0 = Z_v + Z_{сз} + Z_{уз}, \quad (8)$$

где Z_0 - изменение затрат на производство [3].

Возможные результаты анализа затрат на производство отдельного вида продукции по статье при общем росте затрат показаны в таблице 1 и при общем сокращении в таблице 2.

Таблица 1 – Возможные результаты анализа затрат по статье при общем росте затрат

Фактор изменения затрат	Величина изменения затрат за счет фактора («+»-рост, «-»-сокращение)											
	Возможные варианты значений											
	№1	№2	№3	№4	№5	№6	№7	№8	№9	№10	№11	№12
Изменение объема произведенной продукции	↑	↑	↑	↑	+	+	-	-	+	+	-	-
Изменение структуры затрат при производстве продукции	+	+	-	-	↑	↑	↑	↑	+	-	+	-
Изменение уровня затрат по статье	+	-	+	-	+	-	+	-	↑	↑	↑	↑
Итого: общий рост затрат по статье	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+

Знак «+» в таблице соответствует росту, «-» - снижению затрат на производство отдельного вида продукции за счет соответствующего фактора. Знак «↓» соответствует максимальному повышению затрат на производство отдельного вида продукции за счет соответствующего фактора.

Таблица 2 – Возможные результаты анализа затрат по статье при общем сокращении затрат

Фактор изменения затрат	Величина изменения затрат за счет фактора («+»-рост, «-»-сокращение)											
	Возможные варианты значений											
	№13	№14	№15	№16	№17	№18	№19	№20	№21	№22	№23	№24
Изменение объема произведенной продукции	↓	↓	↓	↓	+	+	-	-	+	+	-	-
Изменение структуры затрат при производстве продукции	+	+	-	-	↓	↓	↓	↓	+	-	+	-
Изменение уровня затрат по статье	+	-	+	-	+	-	+	-	↓	↓	↓	↓
Итого: общий рост затрат по статье	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-

Знак «↓» соответствует максимальному снижению затрат на производство отдельного вида продукции за счет соответствующего фактора [2].

Затраты на 1 рубль всей произведенной продукции по предприятию определяются путем отнесения общих затрат на производство продукции к общему объему произведенной продукции:

$$Зуд = \frac{Зобщ}{V}, \quad (9)$$

где Зуд - затраты на 1 рубль всей произведенной продукции (общий уровень затрат в объеме произведенной продукции);

Зобщ - общие затраты на производство продукции;

V - объем произведенной продукции.

Следующим этапом анализа затрат является анализ использования материальных ресурсов и их влияния на себестоимость продукции.

В целом себестоимость продукции складывается из материальных затрат, затрат на выплату заработной платы рабочим и комплексных статей расходов. Увеличение или уменьшение расходов по каждому элементу вызывает или удорожание, или снижение себестоимости товаров. Поэтому при анализе надлежит проверить затраты сырья, материалов, топлива и электроэнергии, затраты на заработную плату, цеховые, общезаводские и другие расходы [1].

Основными задачами анализа материальных затрат являются:

- выявление и измерение влияния отдельных групп факторов на отклонение затрат от плана и их изменение по сравнению с предшествующими периодами;
- выявление резервов экономии материальных затрат и путей их мобилизации.

При изучении причин отклонений уровня материальных затрат от планового, предшествующего периода и других баз сравнения в качестве факторов влияния рассматриваются изменение объема и структуры выпущенных товаров, расхода материала на единицу изделия, цены, нормы и замены.

Под факторами цен подразумевают не только изменение цены на сырье и материалы, но и изменение транспортно-заготовительных расходов.

Приемы анализа с выделением этих групп факторов одинаковы по всем статьям материальных затрат, то есть по сырью и основным материалам, топливу, покупным

полуфабрикатам и комплектующим изделиям (ниже эти приемы будут рассмотрены на примере основных материалов) [5].

Следующим этапом является анализ использования труда и его влияния на себестоимость продукции. Заработная плата составляет один из важнейших элементов себестоимости товаров. В себестоимости продукции в качестве самостоятельной статьи выделяется только заработная плата производственных рабочих. Заработная плата других категорий промышленно-производственного персонала включается в состав комплексных статей себестоимости, а также транспортно-заготовительных расходов.

В процессе производства создаются условия для дальнейшего роста рентабельности, или через него организация приходит к банкротству (несостоятельности). Поэтому тщательный учет затрат, контроль за соблюдением норм расхода, грамотное техническое и экономическое управление предприятием – пути достижения необходимых результатов деятельности, чему и способствует бухгалтерская (учетная) информация.

Рассмотрим каждый из этапов комплексного анализа затрат на производство продукции.

Удельный вес отдельного элемента затрат в общих затратах на производство продукции определяется как частное от деления данного элемента на общие затраты производства.

$$Уд = \frac{З}{Зобщ} , \quad (10)$$

где Уд - удельный вес отдельного элемента затрат;

З - затраты на производство отдельного элемента;

Зобщ - общие затраты на производство продукции.

Расчет влияния эффективности использования производственных ресурсов на себестоимость продукции определим, используя данные таблицы 3.

Таблица 3 – Смета затрат на производство продукции за 2010-2011 гг.

Наименование элементов затрат	Затраты, млн. руб			Удельный вес, %		
	2010г.	2011г.	+, -	2010г	2011г	+, -
Материальных затрат	2202,9581	2692,4259	489,4678	46,1	47,1	1
Амортизация	195,7229	199,9354	4,2125	4,1	3,5	-0,6
Затраты на оплату труда и взносы в страховые фонды	1974,3776	2369,7266	395,349	41,3	41,5	0,2
Итого	4373,0586	5262,0879	889,0293	91,5	92,1	0,6
Прочие затраты	284,2989	340,8162	56,5173	8,5	7,9	-0,6
Итого	4657,3575	5602,9041	945,5466	100,0	100,0	0,0

В целом структура затрат предприятия по экономическим элементам характеризует производство продукции как достаточно материалоемкое, о чем свидетельствует значительный удельный вес материальных затрат в общих затратах на производство продукции (46,1 % в 2010 г. и 47,1 % - в 2011 г.).

На втором месте по удельному весу в общих затратах стоят расходы на оплату труда с отчислениями на социальные нужды, которые в сумме составили 41,3 % в 2010 г. и 41,5 % в 2011 г., поэтому продукция предприятия относится к трудоемкой. Доля амортизации, которая в структуре производственных затрат меньше удельного веса элемента «прочие затраты», весьма незначительна.

При дальнейшем анализе предприятию в первую очередь рекомендуется исследовать причины увеличения материальных затрат, амортизации, затрат на оплату труда.

Суть следующего этапа заключается в оценке общей динамики уровня затрат на производство продукции и в определении видов продукции, по которым произошло увеличение затрат на рубль произведенной продукции.

Затраты на 1 рубль всей произведенной продукции по предприятию определяются путем отнесения общих затрат на производство продукции к общему объему произведенной продукции:

$$Зуд = \frac{Зобщ}{V}, \quad (11)$$

где Зуд - затраты на 1 рубль всей произведенной продукции (общий уровень затрат в объеме произведенной продукции);

Зобщ - общие затраты на производство продукции;

V - объем произведенной продукции.

Взаимосвязь себестоимости продукции и эффективности использования производственных ресурсов можно установить, если показатель затрат на 1 рубль объема продукции разложить на отдельные элементы затрат.

Обобщающий показатель затраты на 1 рубль объема произведенной продукции в целом по предприятию, по ее отдельным видам рассчитанные по формуле 15, а также динамика показателя затрат на 1 рубль объема произведенной продукции за 2010-2011 гг. приведены в таблице 4.

Таблица 4 – Динамика показателей затрат на 1 рубль объема произведенной продукции

Показатель	2010г.	2011г.	Изменения,+/-
Затраты на производство, всего, млн. руб.	4657,3575	5602,9041	945,5466
в том числе:			
материальные затраты	2202,9581	2692,4259	489,4678
затраты на оплату труда и взносы в социальные фонды;	1974,3776	2369,7266	395,349
амортизация	195,7229	199,9354	4,2125
прочие расходы	284,2989	340,8162	56,5173
Объем продукции в ценах базового периода, млн. руб.	5224,073	4859,239	-364,9421
Затраты на 1 руб. продукции, всего	89,15	115,3041	+26,1541
в том числе:			
материалоемкость продукции	42,1685	55,4084	+13,2399
зарплатоемкость продукции	37,7931	48,7674	+10,9743
амортизациеёмкость продукции	3,7465	4,1145	+0,368
Прочие удельные затраты	5,442	7,0138	+1,5718

Объем продукции за оба периода 2010 и 2011 гг необходимо рассчитывать в ценах базового периода. Объем продукции в 2010г составил 5224,073 млн. рубль, в этом году было произведено 10,8265 млн. метизов. Исходя из этого средняя стоимость одного метиза составила 482,5265 руб. (5224,073/10,8265), а метизов в 2011г было произведено 10,0702 млн. шт. Таким образом, объем продукции в 2011г в ценах базового периода составит 4859,239 млн. руб.

Как видно из данных таблицы общая сумма затрат на 1 рубль продукции возросла на 26,1541 коп., в связи с повышением материалоемкости продукции на 13,2399 коп., зарплатоемкости - на 10,9743 коп., амортизациеёмкости продукции на 0,368 коп. и прочих затрат - на 1,5718 коп.

Общая сумма отклонения затрат на 1 рубль объема продукции в отчетном году от данных в базовом равно сумме отклонений его составляющих:

$$\Delta = \Delta Мем + \Delta Зем + \Delta Ам + \Delta Пз, \quad (12)$$

где Δ - общая сумма отклонения затрат на 1 рубль объема продукции;

$\Delta Мем$ – отклонения материалоемкости на 1 рубль объема продукции;

$\Delta Зем$ – отклонения зарплатоемкости на 1 рубль объема продукции;

ΔA_{em} – отклонения амортизационности на 1 рубль объема продукции;

$\Delta Пз$ – отклонения прочих затрат на 1 рубль объема продукции.

Для того чтобы установить масштаб влияния каждого составляющего элемента затрат на 1 рубль объема продукции на себестоимость продукции, надо изменение удельных затрат за счет каждого фактора умножить на объем продукции по отчету, выраженный в базовых ценах (для устранения влияния изменения цен).

В том числе за счет изменения:

- материалоемкости продукции:

$$\Delta M_{em} = M_{em} * V_{б}, \quad (13)$$

где ΔM_{em} – отклонения материалоемкости на 1 руб. объема продукции;

M_{em} - материалоемкость продукции;

$V_{б}$ - объем произведенной продукции, выраженный в базовых ценах.

- зарплатоемкости продукции:

$$\Delta Z_{em} = Z_{em} * V_{б}, \quad (14)$$

где ΔZ_{em} – отклонения зарплатоемкости на 1 руб. объема продукции;

Z_{em} - зарплатоемкость продукции;

$V_{б}$ - объем произведенной продукции, выраженный в базовых ценах.

- амортизационности продукции:

$$\Delta A_{em} = A_{em} * V_{б}, \quad (15)$$

где ΔA_{em} – отклонения амортизационности на 1 руб. объема продукции;

A_{em} - амортизационность продукции;

$V_{б}$ - объем произведенной продукции, выраженный в базовых ценах.

- прочих затрат на продукцию:

$$\Delta Пз = Пз * V_{б}, \quad (16)$$

где $\Delta Пз$ – отклонения прочих затрат на 1 руб. объема продукции;

$Пз$ - прочие затраты продукции;

$V_{б}$ - объем произведенной продукции, выраженный в базовых ценах.

Расчет влияния эффективности использования производственных ресурсов на изменение суммы затрат на производство показан в таблице 5.

Таблица 5 – Влияние эффективности использования производственных ресурсов на изменение затрат

Фактор	Изменение затрат на производство, млн.руб	
	Расчет	Результат, +/-
Повышение материалоемкости продукции	+13,2399×4859,239	+64335,838
Повышение зарплатоемкости продукции	+10,9743×4859,239	+53326,746
Повышение амортизационности продукции	+0,368×4859,239	+1788,1999
Повышение прочих удельных затрат	+1,5718×4859,239	+7637,7518
Всего	+26,1541×4859,239	+127089,02

Повышение материалоемкости продукции вызвало рост затрат на производство на 64335,838 млн. руб., повышение зарплатоемкости - затраты на 53326,746 млн. руб., повышение амортизационности – на 1788,199 млн. руб. и повышение прочих удельных затрат - на 7637,7518 млн. руб. В связи с чем общий рост затрат на производство составил 127089,02 млн. руб.

Далее установим причины изменения отдельных затрат. Для детализации изменения материалоемкости продукции целесообразно разложить показатель материалоемкости на составные элементы.

$$M_{em} = M + TЗР + Упх + Мв + Т + Э, \quad (17)$$

где M_{em} - материалоемкость продукции;

M - сырье и материалы;

$TЗР$ - транспортно-заготовительные расходы;

$Упх$ - услуги промышленного характера;

$Мв$ - вспомогательные материалы;

T - топливо;

$Э$ - энергия.

Приведенная формула характеризует аддитивную зависимость материалоемкости продукции от рассматриваемых факторов. Отсюда общее изменение материалоемкости продукции равно сумме изменений затрат по этим видам факторов.

Детализируем изменение материалоемкости производства продукции и для расчета влияния этих факторов составим таблицу 6.

Повышение материалоемкости продукции имело место в связи с ростом всех затрат, а именно затрат на сырье, транспортно-заготовительные расходы, услуги промышленного характера, расходы на вспомогательные материалы, топливо и энергии.

Таблица 6 – Детализация факторов изменения материалоемкости

Показатель	2010г.	2011г.	Изменения, +/-
Материальные затраты, всего, млн.руб.	2202,9581	2692,4259	489,4678
в том числе:			
сырьё и материалы	36,87	34,77	-2097,9
транспортно-заготовительные расходы	4,51	5,78	+1275,4
услуги промышленного характера	456,92	671,29	+214373,9
вспомогательные материалы	376,17	378,95	+2783,4
топливо	42,71	44,58	+1867,7
энергия	1285,78	1557,05	+271265,1
Выпуск продукции	5224,1811	4859,239	-364,9421
Затраты на 1 руб. продукции			
Материалоемкость продукции	42,1685	55,4083	+13,2398
сырьё и материалы	0,7058	0,7155	+0,0097
транспортно-заготовительные расходы	0,0863	0,1189	+0,0326
услуги промышленного характера	8,7463	13,8147	+5,0684
вспомогательные материалы	7,2006	7,7985	+0,5979
топливо	0,8175	0,9174	+0,0999
энергия	24,6121	32,0431	+7,431

Влияние отдельных факторов на сумму материальных затрат составило:

- в связи с повышением затрат на энергию на 7,431 коп. - на 36109,005млн. руб. (7,431×4859,239);

- из-за повышения затрат на услуги промышленного характера на 5,0684 коп. - на 24628,566 млн. руб.(5,0684×4859,239);

- в связи с ростом расходов на вспомогательные материалы на 0,5979 коп. - 2905,3389 млн. руб. (0,5979×4859,239);

- из-за увеличения затрат на топливо на 0,0999 коп. – на 486,4379 млн. руб. (0,0999×4859,239);

- в связи с ростом транспортно-заготовительных расходов на 0,0326 коп. - на 158,4112 млн. руб (0,0326×4859,239);

- из-за повышения затрат на сырьё и материалы на 0,0097 коп. – на 48,0796 млн. руб. (0,0097×4859,239).

Общее влияние составит:

36109,005+24628,566+2905,3389+486,4379+158,4112+48,0796= 64335,838 млн. руб.

На расход материальных затрат влияет применяемая технология, проведение режима экономии и другое.

Для того чтобы детализировать факторы изменения зарплатоемкости продукции, следует числитель и знаменатель формулы определения зарплатоемкости продукции умножить на среднесписочную численность персонала:

$$Z_{em} = \frac{Z_{от}}{V} = \frac{Z_{от} * P}{V * P} = T_{em} * Z_n, \quad (18)$$

где Z_{em} - зарплатоемкость продукции;

$Z_{от}$ - затраты на оплату труда;

P - среднесписочная численность персонала;

T_{em} – трудоемкость;

Z_n - средняя годовая заработная плата одного работника.

Таким образом, полученная модель позволяет определить влияние на зарплатоемкость изменения трудоемкости выпускаемой продукции и средней заработной платы работников.

Далее детализируем факторы изменения зарплатоемкости продукции для расчета влияния этих факторов составим таблицу 7.

Таблица 7 – Влияние отдельных факторов на зарплатоемкость продукции за 2010-2011 гг.

Показатель	2010г.	2011г.	Изменения,+/-
Затраты на оплату труда, млн.руб.	1974,3776	2369,7266	+395,349
Выпуск продукции, млн. руб.	5224,1811	4859,239	-364,9421
Среднесписочная численность персонала, чел	10 556	10 193	-363
Зарплатоемкость продукции, коп.	37,7931	48,7674	+10,9743
Трудоемкость продукции, чел/млн.руб.	2,0206	2,0977	+0,0771
Средняя годовая заработная плата одного работника, млн.руб.	0,187	0,2325	+0,0455

Влияние отдельных факторов (изменение трудоемкости продукции и среднегодовой оплаты труда одного работающего) на зарплатоемкость продукции определяется методом разниц.

В связи с увеличением трудоемкости продукции на 0,0771 руб. зарплатоемкость продукции увеличилась на 0,0144 руб. (0,0771×0,19=0,0144), также в связи с ростом среднегодовой заработной платы на 0,0455 млн. руб. зарплатоемкость продукции повысилась на 0,0954руб. (2,0977×0,0455=0,0954).

Общее влияние: 0,0144+0,0954=0,1098 руб., или 10,98 коп.

Общая сумма затрат в связи повышением зарплатоемкости продукции составила 53326,76 млн.руб. по таблице, в том числе за счет повышения трудоемкости продукции на 6997,304 млн. руб. (0,0144×4859,239) и роста средней заработной платы одного работающего на 46357,14 млн. руб. (+0,0954×4859,239), общее влияние - 53354,44млн.руб. (6997,304+46357,14), некоторые расхождения в данных 53326,76 и 53354,44 - результат округления данных в процессе расчетов.

Повышение трудоемкости продукции может быть результатом изменения ассортимента выпускаемой продукции (то есть изготовления менее трудоемкой продукции), механизации и автоматизации производства, внедрения прогрессивной технологии, повышения квалификации рабочих, улучшения использования рабочего времени и тому подобное. На среднегодовой уровень заработной платы могут оказать влияние также

изменения в структуре персонала, в формах оплаты труда работников. Влияние этих и других факторов можно установить на основе анализа данных бухгалтерского учета, учетной политики организации и положений, по оплате труда, в частности перечня премий, выплачиваемых работающим о соответствии с коллективным договором, включаемых в себестоимость.

Для детализации факторов, влияющих на амортизационность продукции, данный показатель можно разложить (расчлнить) в виде следующей модели путем умножения числителя и знаменателя формулы на среднегодовую стоимость основных производственных фондов, то есть

$$A_{em} = \frac{A_m}{V} = \frac{A_m * \overline{OC}}{V * \overline{OC}} = \Phi_e * A_{m_{cp}} \quad (19)$$

где A_{em} - амортизационность продукции;

A_m - амортизация основных фондов;

\overline{OC} - среднегодовая стоимость основных средств;

Φ_e - фондоемкость продукции;

$A_{m_{cp}}$ - средняя норма амортизации.

Детализируем факторы, влияющие на амортизационность продукции, и для расчета влияния этих факторов составим таблицу 8.

Таблица 8 – Влияние отдельных факторов на амортизационность продукции за 2010-2011гг.

Показатель	2010г.	2011г.	Отклонение,+/-
Амортизация, млн. руб.	195,7229	199,9354	+4,2125
Выпуск продукции, млн. руб.	5224,1811	4859,239	-364,9421
Амортизационность продукции	3,7465	4,1145	+0,368
Среднегодовая стоимость основных средств, млн. руб.	7875,992	8141,741	+265,749
Средняя норма амортизации	2,4851	2,4557	-0,0294
Фондоемкость продукции, млн.руб.	1,5076	1,6755	+0,1679

Снижение средней нормы амортизации уменьшило амортизационность на -0,0443 (-0,0294×1,5076), также увеличение фондоемкости на 0,1679 увеличило амортизацию на 0,4123 (0,1679×2,4557).

Общее влияние: -0,0443+0,4123=0,368.

Повышение амортизационности увеличило затраты на производство в размере 1788,1999 млн.руб., в том числе за счет увеличения фондоемкости продукции: 2003,4642млн.руб. (0,4123×4859,239).

Однако снижение средней нормы амортизационных отчислений вызвало понижение затрат на 215,2643 млн.руб. (-0,0443×4859,239). Общее влияния 1788,1999 млн. руб. (2003,4642-215,2643).

Проведенные расчеты позволили установить влияние отдельных факторов на формирование затрат, выявить основные направления снижения затрат на производство продукции.

В целом структура затрат предприятия по экономическим элементам характеризует производство продукции как достаточно материалоемкое, о чем свидетельствует значительный удельный вес в общих затратах на производство продукции материальных затрат (46,1 % в 2010 г. и 47,1 % - в 2011 г.). На втором месте по удельному весу в общих затратах стоят расходы на оплату труда с отчислениями на социальные нужды, которые в сумме составили 41,3 % в 2010 г. и 41,5 % в 2011 г., поэтому продукция предприятия относится к трудоемкой.

Расчет динамики затрат на производство отдельного вида продукции по калькуляционным статьям расходов осуществляется в табличной форме.

Объем производства данной продукции составил 145,5413 тыс. руб. в 2010 г. и 200,345 тыс. руб. в 2011 г. Динамика затрат на производство данной продукции по калькуляционным статьям расходов за 2010-2011гг. представлена в таблице 9.

Таблица 9 – Динамика затрат на производство «Корзина навесная» на экономпанель по калькуляционным статьям расходов за 2010-2011 гг.

Показатель	2010 г., тыс.руб	2011 г., тыс.руб.	Отклонение, тыс руб.
Прямые материальные затраты	7,5207	12,8512	5,3305
Прямые трудовые затраты	5,2198	8,3451	3,1253
Косвенные затраты	17,6295	26,905	9,2755
Итого: затраты на производство	30,37	48,1013	17,7313

Затраты по статьям «Прямые материальные затраты», «Прямые трудовые затраты», «Косвенные затраты» имеют положительные отклонения составили 5,3305 тыс. руб., 3,1253тыс. руб. и 9,2755 тыс. руб., соответственно.

Оценка изменения затрат по статьям приведена в таблице 10.

Таблица 10 – Анализ изменения затрат на производство отдельного вида продукции по статьям

Фактор изменения затрат	Величина изменения затрат за счет фактора, тыс. руб.	Формула расчета изменения затрат за счет фактора
Изменение объема произведенной продукции	2,8319	$Z_v = (V_1 - V_0) * (Z_{мп0} / Z_{о0}) * (Z_{о0} / V_1)$
Изменение структуры затрат на производство продукции	0,8195	$Z_{сз} = V_1 * (Z_{мп1} / Z_{о1} - Z_{мп0} / Z_{о0}) * (Z_{о0} / V_1)$
Изменение уровня затрат по статье	1,6809	$Z_{уз} = V_1 * (Z_{мп0} / Z_{о0}) * (Z_{о1} / V_1 - Z_{о0} / V_1)$
Итого: общее изменение затрат по статье (сумма стр.1-3)	5,33	$Z_0 = Z_v + Z_{сз} + Z_{уз}$

Влияние на величину затрат при производстве отдельного вида продукции по статье фактора «Изменение объема произведенной продукции» определяется в следующей последовательности. Разница между отчетным и базовым (плановым) объемом произведенной продукции умножается на плановый (базовый) удельный вес статьи в общих затратах на производство данной продукции и на плановый (базовый) удельный вес всех затрат в объеме производства продукции. Это выражено формулой:

$$Z_v = (V_1 - V_0) * (Z_{мп0} / Z_{о0}) * (Z_{о0} / V_1), \quad (20)$$

где Z_v - изменение объема произведенной продукции;

$V_{0;1}$ - объем произведенной продукции в отчетном (базовом) периоде;

$Z_{мп0;1}$ - прямые материальные затраты в отчетном (базовом) периоде;

$Z_{о0;1}$ - затраты на производство в отчетном (базовом) периоде.

Влияние на величину затрат при производстве отдельного вида продукции по статье фактора «Изменение структуры затрат на производство продукции» определяется в следующем порядке: объем произведенной продукции в отчетном периоде умножается на разницу между отчетным и базовым (плановым) удельным весом статьи в общих затратах на производство данной продукции и на плановый (базовый) удельный вес всех затрат в объеме производства продукции. Это выражено формулой:

$$Z_{сз} = V_1 * (Z_{мп1} / Z_{о1} - Z_{мп0} / Z_{о0}) * (Z_{о0} / V_1), \quad (21)$$

где $Z_{сз}$ - изменение структуры затрат на производство продукции;

$V_{0;1}$ - объем произведенной продукции в отчетном (базовом) периоде;

$Z_{мп0;1}$ - прямые материальные затраты в отчетном (базовом) периоде;

$Z_{0;1}$ - затраты на производство в отчетном (базовом) периоде.

Влияние на величину затрат при производстве отдельного вида продукции по статье фактора «Изменение уровня затрат по данной статье» рассчитывается следующим образом:

$$Z_{y3} = V_1 * (Z_{мп0}/Z_{00}) * (Z_{01}/V_1 - Z_{00}/V_1), \quad (22)$$

где $Z_{СЗ}$ - изменение структуры затрат на производство продукции;

$V_{0;1}$ - объем произведенной продукции в отчетном (базовом) периоде;

$Z_{мп0;1}$ - прямые материальные затраты в отчетном (базовом) периоде;

$Z_{0;1}$ - затраты на производство в отчетном (базовом) периоде.

Изменение затрат на производство отдельного вида продукции по статье за счет действия всех трех факторов (изменение объема произведенной продукции, изменение структуры затрат и изменение уровня затрат по статье) определяется путем суммирования значений изменения затрат по каждому из факторов:

$$Z_0 = Z_v + Z_{СЗ} + Z_{y3}, \quad (23)$$

где Z_0 - изменение затрат на производство.

Оценка изменения затрат на производство по статье «Прямые материальные затраты» выполнена в таблице 11.

Таблица 11 – Анализ изменения затрат на производство по отдельному виду продукции по статье «Прямые материальные затраты»

Фактор изменения затрат	Величина изменения затрат за счет фактора, тыс.руб.
Изменение объема производства отдельного вида продукции	2,8319
Изменение структуры затрат на производство отдельного вида продукции	0,8195
Изменение уровня затрат по статье «Прямые материальные затраты»	1,6809
Итого: общее изменение затрат по статье «Прямые материальные затраты»	5,33

Анализ изменения затрат на производство отдельного вида продукции по статье «Прямые материальные затраты» показал, что по каждому фактору произошло увеличение затрат при производстве данной продукции по анализируемой статье. При этом первоочередное воздействие на рост оказал фактор «Изменение объема производства отдельного вида продукции».

По итогам анализа затрат на производство отдельного вида продукции по статье могут быть получены разные основные варианты результатов.

Увеличение затрат по статье «Прямые материальные затраты» в целом необходимо оценивать отрицательно, поскольку к росту общих затрат по анализируемой статье привел также качественный фактор «Изменение уровня затрат по статье». Кроме того, подобная ситуация свидетельствуют о нерациональном увеличении предприятием объемов отдельного вида продукции.

Оценка изменения затрат на производство отдельного вида продукции по статье «Прямые трудовые затраты» выполнена в таблице 12.

Таким образом, анализ изменения затрат на производство отдельного вида продукции по статье «Прямые трудовые затраты» показал, что по каждому фактору произошло увеличение затрат при производстве данной продукции по анализируемой статье. При этом первоочередное воздействие на такой рост оказал фактор «Изменение объема производства отдельного вида продукции».

Таблица 12 – Анализ изменения затрат на производство отдельного вида продукции по статье «Прямые трудовые затраты»

Фактор изменения затрат	Величина изменения затрат за счет фактора, тыс.руб.
Изменение объема производства отдельного вида продукции	1,9661
Изменение структуры затрат на производство отдельного вида продукции	0,0669
Изменение уровня затрат по статье «Прямые трудовые затраты»	1,0915
Итого: общее изменение затрат по статье «Прямые трудовые затраты»	3,12

Оценка изменения затрат на отдельного вида продукции по статье «Косвенные затраты» выполнена в таблице 13.

Таблица 13 – Анализ изменения затрат на производство отдельного вида продукции на экономпанель по статье «Косвенные затраты»

Фактор изменения затрат	Величина изменения затрат за счет фактора, тыс.руб.
Изменение объема производства отдельного вида продукции	6,6395
Изменение структуры затрат на производство отдельного вида продукции	-0,8864
Изменение уровня затрат по статье «Косвенные затраты»	3,5185
Итого: общее изменение затрат по статье «Косвенные затраты»	9,27

Таким образом, анализ изменения затрат на производство отдельного вида продукции по статье «Косвенные затраты» показал, что по двум факторам «Изменение объема производства отдельного вида продукции» и «Изменение уровня затрат по статье «Косвенные затраты» произошло увеличение затрат при производстве данной продукции по анализируемой статье. При этом первоочередное воздействие на такой рост оказал фактор «Изменение объема производства отдельного вида продукции». Но также произошло снижение по фактору «Изменение структуры затрат на производство отдельного вида продукции». Увеличение затрат по статье «Косвенные затраты» в целом необходимо оценивать отрицательно, поскольку к росту общих затрат по анализируемой статье привел также качественный фактор «Изменение уровня затрат по статье». Кроме того, подобная ситуация свидетельствует о нерациональном увеличении предприятием объемов производства отдельного вида продукции. Первоочередным резервом сокращения затрат следует считать сокращения уровня затрат по статье, а также снижение объема производства.

Таким образом, комплексный анализ затрат на производство продукции выполняется в несколько основных этапа. Первый этап заключается в аналитическом исследовании динамики структуры затрат по элементам в целом по предприятию. Суть второго этапа заключается в определении видов затрат, по которым произошло увеличение затрат на рубль произведенной продукции. А также проводится анализ затрат на производство отдельных видов продукции по калькуляционным статьям расходов.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Алексеева, А.И. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности: учебник [Текст] / А.И. Алексеева, Ю.В. Васильев, А.В. Малеева, Л.И. Ушвицкий. – М.: ФИНАНСЫ И СТАТИСТИКА, 2006 – 672 с.
2. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности: учеб. [Текст] / Л.Т. Гиляровская [и др.]. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006. – 360 с.

3. Маркар'ян, Э.А. Экономический анализ хозяйственной деятельности – изд.2-е испр. и доп. [Текст] / Э.А. Маркар'ян.- Ростов н/Д, Феникс, 2005 г. – 419 с.
4. Пашигорева, Г.И. Системы управленческого учета и анализа: учеб. пособие [Текст] / Г.И. Пашигорева, О.С. Савченко. – СПб.: Питер, 2006. – 176с.
5. Савицкая, Г.В. Экономический анализ: Учеб. – 9-еизд., испр. [Текст] / Г.В. Савицкая. – М.: Новое знание, 2004 – 640с.
6. Чуев, И.Н. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности: Учебник [Текст] / И.Н. Чуев, Л.Н. Чуева. – М.: Дашков и К°, 2006 – 368 с.
7. Шим, Д.К. Методы управления стоимостью и анализа затрат: Пер.с англ. [Текст] / Д.К. Шим, Д.Г. Сигел. –М.: Филинь, 2006. – 344с.
8. Экономический анализ: Учебник для вузов [Текст] / Под ред. Л.Т. Гиляровского. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2001 – 428 с.

Кулешова Ирина Борисовна

ОАО «Домостроительный комбинат 1»

Заместитель Председателя Совета директоров по финансово-экономическим вопросам

123007, г. Москва, 3-й Хорошевский пр., д.3

Тел.: (495) 941-10-13

E-mail: buh@dsk1.ru

I.B. KULESHOVA

METHODOLOGY OF MANAGEMENT OF THE ANALYSIS OF THE COMPONENTS OF THE CONSTRUCTION COST (COST INDICATORS)

In market systems, production costs are one of the main qualitative indicators of economic entities and their structural subdivisions. The level of costs depend financial results (profit or loss), the rate of growth of production, the financial status of economic entities. In the article managerial analysis of the components of the cost of construction.

Keywords: management analysis, expenditure indicators.

BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)

1. Alekseeva, A.I. Kompleksnyj jekonomicheskij analiz hozjajstvennoj dejatel'nosti: uchebnik [Tekst] / A.I. Alekseeva, Ju.V. Vasil'ev, A.V. Maleeva, L.I. Ushvickij. – М.:FINANSY I STATISTIKA, 2006 – 672 s.
2. Kompleksnyj jekonomicheskij analiz hozjajstvennoj dejatel'nosti: ucheb. [Tekst] / L.T. Giljarovskaja [i dr.]. – М.: TK Velbi, Izd-vo Prospekt, 2006. – 360 s.
3. Markar'jan, Je.A. Jekonomicheskij analiz hozjajstvennoj dejatel'nosti – izd.2-e ispr. i dop. [Tekst] / Je.A. Markar'jan. - Rostov n/D, Feniks, 2005 g. – 419 s.
4. Pashigoreva, G.I. Sistemy upravlencheskogo ucheta i analiza: ucheb. posobie [Tekst] / G.I. Pashigoreva, O.S. Savchenko. – SPb.: Piter, 2006. – 176s.
5. Savickaja, G.V. Jekonomicheskij analiz: Ucheb. – 9-eizd., ispr. [Tekst] / G.V. Savickaja. – М.: Novoe znanie, 2004 – 640s.
6. Chuev, I.N. Kompleksnyj jekonomicheskij analiz hozjajstvennoj dejatel'nosti: Uchebnik [Tekst] / I.N. Chuev, L.N. Chueva. – М.: Dashkov i K°, 2006 – 368 s.
7. Shim, D.K. Metody upravlenija stoimost'ju i analiza zatrat: Per.s angl. [Tekst] / D.K. Shim, D.G. Sigel. –М.: Filin#, 2006. – 344s.
8. Jekonomicheskij analiz: Uchebnik dlja vuzov [Tekst] / Pod red. L.T. Giljarovskogo. – М.: JuNITI-DANA, 2001 – 428 s.

Kuleshova Irina Borisovna

Deputy Chairman of the Board of Directors on financial and economic issues

JSC «House-Building Factory 1»

123007, Moscow, 3-rd Khoroshevsky av., 3

Numb.: (495) 941-10-13

E-mail: buh@dsk1.ru

НАУЧНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ В ОБЛАСТИ ФИНАНСОВ, НАЛОГОВ И КРЕДИТА

УДК 336.22

И.А. МАСЛОВА

АКТУАЛЬНЫЕ СПОСОБЫ НАЛОГОВОЙ ОПТИМИЗАЦИИ СТРАХОВЫХ ВЗНОСОВ НА ПРЕДПРИЯТИИ

Социальное обеспечение всегда занимало и занимает одно из главных мест в жизни государства и общества. Поскольку нагрузка по страховым взносам существенно влияет на финансовое положение организации, то вопрос оптимизации является актуальным.

***Ключевые слова:** способы оптимизации, страховые взносы, социальное обеспечение, налоговая оптимизация, налогообложение.*

Социальное обеспечение представляет собой определенную форму выражения социальной политики государства, которая направлена на материальное обеспечение отдельной категории граждан в случае наступления социально-значимых событий. Данные выплаты осуществляются из средств государственного бюджета и специальных внебюджетных фондов с целью выравнивания социального положения граждан.

Уплата страховых взносов носит обязательный характер для всех предприятий независимо от режима налогообложения, количества работников и вида деятельности.

За последние годы система страховых взносов претерпела значительные изменения, в том числе в отношении ставок в различные фонды (табл. 1).

Таблица 1 – Основные этапы развития социального страхования в России

Период	Страховые взносы	Нормативное регулирование	Страховые ставки	Получатели (фонды)
1	2	3	4	5
1903г.	Вознаграждения потерпевшим рабочим вследствие несчастных случаев	«О вознаграждении потерпевших вследствие несчастных случаев рабочих и служащих, а равно членов их семейств, в предприятиях фабрично-заводской, горной и горнозаводской промышленности».	2/3 от заработка	Фонд социального страхования (ФСС)
1921г.	Социальные пособия	Декрет «О социальном страховании лиц, занятых наемным трудом».	Пособие по безработице в размере от 1/6 до 1/2 средней зарплаты с учетом квалификации и стажа работы	Фонд социального страхования
1955г.	Социальные пособия	Декрет «О социальном страховании лиц, занятых наемным трудом».	28,5	Фонд социального страхования
1990 г.	На пенсионное обеспечение	«О государственных пенсиях в РСФСР», Закон РФ от 20 ноября 1990 г. № 340-1 «О государственных пенсиях в Российской Федерации».	28%	Пенсионный фонд (ПФ)

Продолжение таблицы 1

1	2	3	4	5
1991г.		Закона РФ от 15.05.91 № 1244-1 «О социальной защите граждан, подвергшихся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС».	Получали различные льготы и выплаты	Лица, участвующие в ликвидации Чернобыльской АЭС и лица, проживающие в зараженной зоне.
1991г.	На медицинское страхование	Закон РФ от 28 июня 1991 г. № 1499-1 «О медицинском страховании граждан в Российской Федерации».	10%	Фонд медицинского страхования (ФОМС)
1995г.	Социальные платежи	Федеральный закон от 10.12.1995 №195 – ФЗ «Об основах социального обслуживания населения в РФ».	ПФ – 29% ФСС – 5,4% ОМС – 3,6% Фонд занятости – 1,5%	ПФ и Фонд заработной платы
1997г.	Социальные платежи	Федеральный закон от 21.07.97 № 113-ФЗ «О порядке исчисления и увеличения государственных пенсий».	55 % от среднемесячного заработка	ПФ
2001г.	Единый социальный налог	Федеральный закон от 05.08.2000 № 118-ФЗ «О введении в действие части второй НК РФ и внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах».	Федеральный бюджет – 28% ФСС – 4% ФОМС – 0,2% ТОМС – 3,4%	Пенсионный фонд и федеральный бюджет
2010г.	Страховые взносы	Федеральный закон Российской Федерации от 24 июля 2009 г. № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования».	ПФ – 20% ФСС – 2,9% ФФОМС - 1,1% ТФОМС – 2%	ПФ, ФСС, ФФОМС, ТФОМС
2011г.	Страховые взносы	Федеральный закон Российской Федерации от 24 июля 2009 г. № 212-ФЗ «О страховых взносах в ПФР, ФСС РФ, ФФОМС и ТФОМС».	ПФ – 26% ФСС – 2,9% ФФОМС - 2,1% ТФОМС – 3%	ПФ, ФСС, ФФОМС, ТФОМС
2012г.	Страховые взносы	Федеральный закон Российской Федерации от 24 июля 2009 г. № 212-ФЗ «О страховых взносах в ПФР, ФСС РФ, ФФОМС и ТФОМС».	ПФ – 22% ФСС – 2,9% ФФОМС - 5,1%	ПФ, ФСС РФ, ФФОМС
2013г.	Страховые взносы	Федеральный закон Российской Федерации от 24 июля 2009 г. № 212-ФЗ «О страховых взносах в ПФР, ФСС РФ, ФФОМС и ТФОМС».	ПФ – 22% ФСС – 2,9% ФФОМС - 5,1%	ПФ, ФСС, ФФОМС

Таким образом, на основании таблицы можно сделать вывод о том, что процесс развития социального страхования в России начался в начале XX века и значительно изменился.

В настоящее время руководитель любого предприятия старается оптимизировать свою налоговую нагрузку, в том числе за счет уменьшения страховых взносов.

Налоговая оптимизация представляет собой законное уменьшение размера налоговых обязательств посредством целенаправленных правомерных действий налогоплательщика, включающих в себя полное использование всех предоставленных законодательством льгот, налоговых освобождений и других приемов и способов [4].

Однако стоит обратить внимание на то, что если схема оптимизации платежей используется исключительно для целей ухода от уплаты налогов или страховых взносов, то организация попадает в сферу особого внимания налоговых органов.

Рассмотрим несколько способов оптимизации выплаты страховых взносов (рис. 1).



Рисунок 1 – Способы оптимизации страховых взносов на предприятии

Организации с большой численностью работников несут значительные расходы на заработную плату и уплату страховых взносов.

В целях экономии на налоговых платежах целесообразно применять договор аутсорсинга. При этом используют схему, которая заключается в том, что для обеспечения деятельности основной организации создается организация, применяющая упрощенную систему налогообложения (УСН). После этого часть работников переводится в новую организацию, с которой основная организация заключает договор о предоставлении персонала. Вновь созданная организация с фонда заработной платы работников будет платить страховые взносы по пониженной ставке в Пенсионный фонд и Фонд социального страхования. Данные условия не противоречат законодательству Российской Федерации [1].

Однако следует обратить особое внимание на оформление документов.

В договоре о предоставлении персонала должны быть указаны все условия, среди которых предмет договора, срок действия, стоимость услуг и условия их оплаты, ответственность и обязанности сторон, условия предоставления персонала и др.

Все услуги, оказанные на основании такого договора, должны быть подтверждены двусторонними актами.

Рассмотрим еще один вид налоговой оптимизации с помощью материальной помощи.

В соответствии с законодательством Российской Федерации суммы материальной помощи, оказываемой работодателями своим работникам, не превышающие 4000 руб. на одного работника за расчетный период, не подлежат обложению страховыми взносами.

В случае если руководством организации принято решение уменьшить налогооблагаемый доход на сумму материальной помощи и в этой связи внесены соответствующие изменения в трудовой договор, то следует иметь в виду, что налоговые органы сочтут эти действия неправомерными (ст. 270 НК РФ, согласно которой в целях налогообложения не учитываются расходы в виде сумм материальной помощи работникам (в том числе для первоначального взноса на приобретение и (или) строительство жилья, на полное или частичное погашение кредита, предоставленного на приобретение и (или) строительство жилья, беспроцентных или льготных ссуд на улучшение жилищных условий, обзаведение домашним хозяйством и иные социальные потребности) [3].

Если материальная помощь выдается за каждые полгода, отработанные в данной организации, то такая выплата является экономически оправданной, поскольку имеет стимулирующий характер. В случае ее отсутствия будет возникать проблема с трудовыми ресурсами.

Таким образом, на сумму такой материальной помощи может быть уменьшена налогооблагаемая прибыль. Следовательно, сотрудник не нарушая законодательство, уменьшает базу по страховым взносам.

Проанализируем схему налоговой оптимизации страховых взносов за счет выплаты материальной помощи.

Раз в квартал сотрудникам, воспитывающим двоих и более детей, работодатель выдает материальную помощь, которая не уменьшает их официальную заработную плату, но и не облагается страховыми взносами.

Со стороны законодательства нарушений нет, поскольку данные суммы будут представлены как денежные средства в помощь малообеспеченным семьям.

Соответственно производится увеличение дохода малообеспеченных семей, не приводящее к увеличению налогового бремени (табл. 2).

На основании данных таблицы, можно сделать вывод о том, что налоговое бремя на предприятии увеличилось. Однако это связано с увеличением минимального размера оплаты труда в 2013 году почти на 13% по сравнению с 2012 годом, а также с увеличением заработной платы сотрудников.

Таблица 2 – Фонд заработной платы сотрудников из малообеспеченных семей при простом увеличении заработной платы

Руб.

Сотрудник	Фонд заработной платы за 2012 год	Фонд заработной платы за 2013 год	Страховые взносы за 2012 год	Страховые взносы за 2013 год
Инженер-конструктор 3-ей категории по обслуживанию и системному администрированию СВТ	86 000	133 000	25 800	39 900
Инженер-конструктор 1-ой категории	65 000	109 000	19 500	32 700
Итого по организации	765 473	934 992	229 641,9	280 497,6

Рассмотрим ситуацию, когда работодатель повышает заработную плату сотрудникам, а двоим, выплачивает ежеквартальную материальную помощь (табл. 3).

Таблица 3 – Фонд заработной платы сотрудников из малообеспеченных семей при увеличении заработной платы за счет материальной помощи

Руб.

Сотрудник	Фонд заработной платы за 2012 год	Фонд заработной платы за 2013 год	Страховые взносы за 2012 год	Страховые взносы за 2013 год
Инженер-конструктор	86 000	97 000	25 800	29 100
Инженер-конструктор	65 000	73 000	19 500	21 900
Итого	765 473	862 992	229 641,9	258 897,6

Если сравнивать данные таблицы 2 и таблицы 3, то можно сделать вывод о том, что налоговое бремя на предприятии снизилось.

Страховые взносы в 2013 году с учетом материальной помощи значительно ниже, чем страховые взносы с учетом увеличения заработной платы.

Таким образом, с помощью различных способов налоговой оптимизации, не противоречащих законодательству, можно уменьшить налоговое бремя организации.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Курбангалеева, О.А. Страховые взносы в Пенсионный фонд, фонды социального и медицинского страхования [Текст] / О.А. Курбангалеева. – М.: Рид Групп, 2011. - 272с.
2. Маслова, И.А. Методы и факторы оптимизации налоговой нагрузки хозяйствующих субъектов [Текст] / И.А. Маслова, Е.Г. Дедкова // Известия ОрелГТУ. – 2008. – №1. – С.4-8.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации: Части первая и вторая [Текст]. – М.: Издательство «Омега-Л», 2013. - 793 с.
4. Варакса, Н.Г. Теоретические аспекты оптимизации налоговой нагрузки экономического субъекта [Текст] / Н.Г. Варакса // Известия ОрелГТУ. – 2010. – № 4. – С. 87-93.
5. Попова, Л.В. Налоги и налогообложение: учебное пособие [Текст] / Л.В. Попова, И.А. Дрожжина, М.М. Петрыкина. – Орел: Орел ГТУ, 2006. - 247с.
6. Попова, Л.В. Методология и методика исчисления налогов: учебное пособие [Текст] / Л.В. Попова, И.А. Маслова, И.А. Дрожжина. – М., 2008.

Маслова Ирина Алексеевна

ФГБОУ ВПО «Государственный университет-УНПК»

Доктор экономических наук, профессор кафедры «Бухгалтерский учет и налогообложение»

302020, г. Орел, Наугорское шоссе, 40

Тел.: (4862) 41-98-60

E-mail: Tera_27@mail.ru

I.A. MASLOVA

ACTUAL WAYS OF TAX OPTIMIZATION OF INSURANCE PREMIUMS AT THE ENTERPRISE

Social security always borrowed and occupies one of the main places in state and society life. As loading on insurance premiums significantly influences a financial position of the organization, the question of optimization is actual.

Keywords: ways of optimization, insurance premiums, social security, tax optimization, taxation

BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)

1. Kurbangaleeva, O.A. Strahovye взносы в Pensionnyj fond, fondy social'nogo i medicinskogo strahovanija [Tekst] / O.A. Kurbangaleeva. – М.: Rid Grupp, 2011. - 272s.
2. Maslova, I.A. Metody i faktory optimizacii nalogovoj nagruzki hozjajstvujushih sub#ektov [Tekst] / I.A. Maslova, E.G. Dedkova // Izvestija OrelGTU. – 2008. – №1. – S.4-8.
3. Nalogovyj kodeks Rossijskoj Federacii: Chasti pervaja i vtoraja [Tekst]. – М.: Izdatel'stvo «Omega-L», 2013. - 793 s.
4. Varaksa, N.G. Teoreticheskie aspekty optimizacii nalogovoj nagruzki jekonomicheskogo sub#ekta [Tekst] / N.G. Varaksa // Izvestija OrelGTU. - 2010. - № 4. – S. 87-93.
5. Popova, L.V. Nalogi i nalogooblozhenie: uchebnoe posobie [Tekst] / L.V. Popova, I.A. Drozhzhina, M.M. Petrykina. – Орел: Орел GTU, 2006. - 247s.
6. Popova, L.V. Metodologija i metodika ischislenija nalogov: uchebnoe posobie [Tekst] / L.V. Popova, I.A. Maslova, I.A. Drozhzhina. – М., 2008.

Maslova Irina Alekseevna

State University-ESPC

Doctor of Economic Sciences, Professor of the Department «Accounting and taxation»

302020, Орел, Наугорское ш., 40

Ph.: (4862) 41-98-60

E-mail: Tera_27@mail.ru

МЕЖДУНАРОДНАЯ ПРАКТИКА РАЗВИТИЯ НАЛОГОВОГО ПРОГНОЗИРОВАНИЯ И ПЛАНИРОВАНИЯ

На международном уровне налоговое прогнозирование и налоговое планирование представляет процесс, который предполагает активные действия налогоплательщика по уменьшению налоговых платежей. Составление прогнозов и планов является основным инструментом проведения государственной налоговой политики. Поэтому вопросы международного налогового прогнозирования и планирования приобретают все большее значение в силу интенсификации процессов, развивающихся в настоящее время в мировой экономике и связанных с международной миграцией капитала.

Ключевые слова: налоговое планирование, налоговое прогнозирование, методы налогового планирования и прогнозирования.

Особую актуальность приобрели эти вопросы в свете событий мирового финансового кризиса, охватившего практически все страны мира. Если еще недавно преобладающая роль в мировой экономике принадлежала обмену товарами и услугами, то сегодня прямые финансовые связи между компаниями разных стран становятся определяющим фактором развития системы мирового хозяйства.

Разработки в области налогового планирования и прогнозирования, в зарубежных странах, возникли в последней четверти XIX в. Они были связаны с попытками исследователей выявить будущие тенденции основных налогов, на основе анализа поведения находившихся в их распоряжении статистических данных. Главными методами прогнозирования тогда были экспертные оценки, которые основывались на качественном анализе рядов и простая экстраполяция, т.е. перенесение прошлых тенденций на будущее [3].

Становление налогового прогнозирования и планирования за рубежом в 50-60-х гг. XX века представлено на рисунке 1.

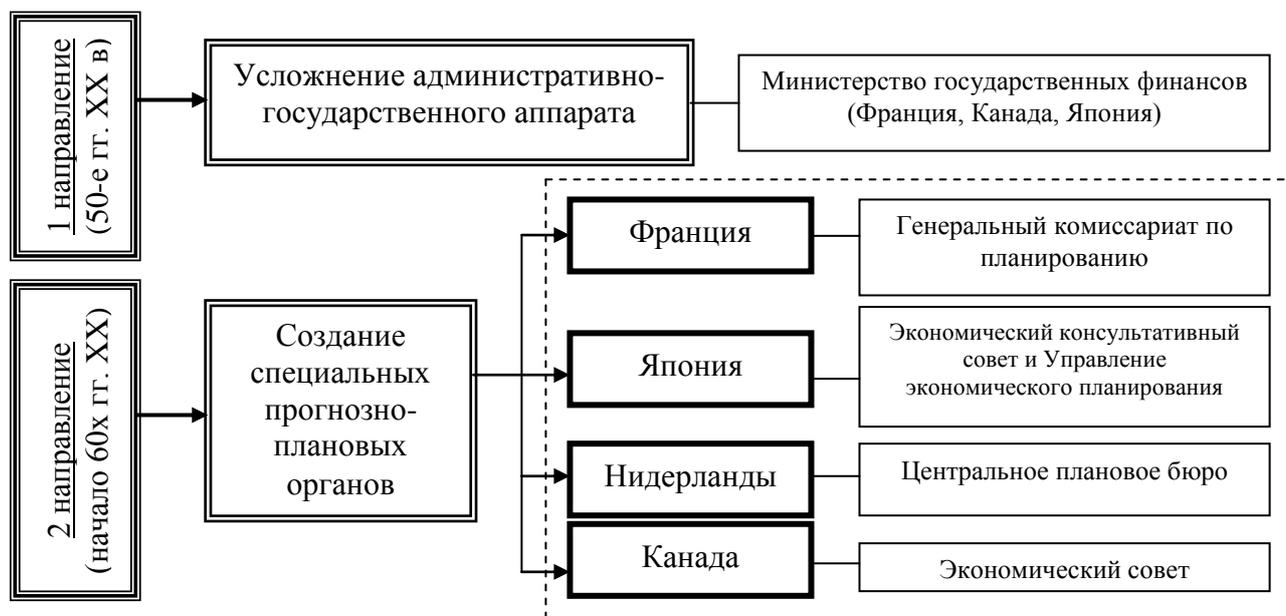


Рисунок 1 – Становление налогового прогнозирования и планирования за рубежом в 50-60-х гг. XX века

Необходимость налогового прогнозирования планирования на макроуровне была обусловлена макроэкономической неустойчивостью, усилением степени интеграции различных федеральных, региональных и местных налогов.

За рубежом существует предельно четкое разграничение понятий налоговое прогнозирование и налоговое планирование (рис. 2).

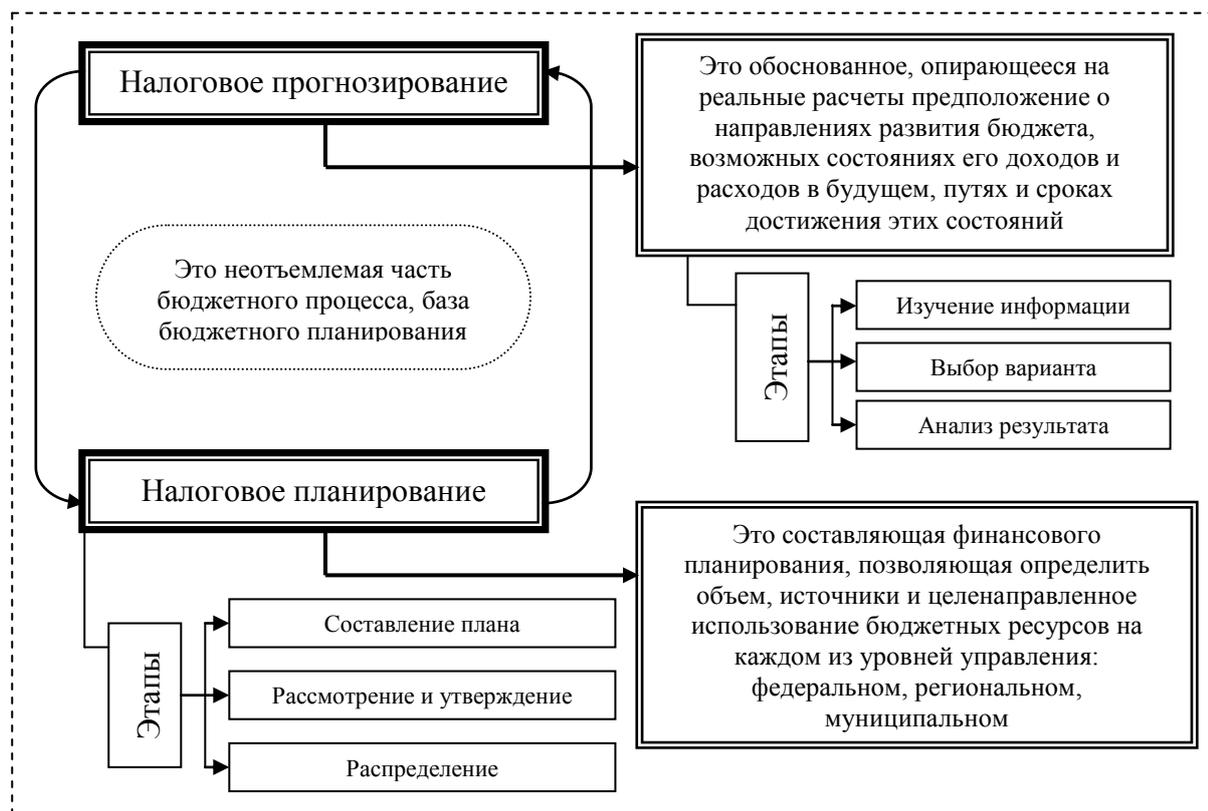


Рисунок 2 – Терминологическая трактовка категорий «налоговое прогнозирование» и «налоговое планирование» за рубежом

В процессе прогнозирования бюджета используются различные методы, представленные на рисунке 3.



Рисунок 3 – Методические основы налогового прогнозирования и планирования на макроуровне за рубежом

Так, в Германии, Австрии и Канаде, наряду с отдельными налоговыми доходами, поступающими только в тот или иной уровень бюджетной системы, применяются и совместные налоги, распределяемые между бюджетами разных уровней (в Канаде – все на постоянной, а в Германии и Австрии – одни на постоянной, а другой на временной основе).

Федеральный центр обычно устанавливает и контролирует налоговые доходы, в наибольшей степени связанные с макроэкономической политикой: налоги с доходов корпораций, НДС, налог на природные ресурсы, таможенные пошлины, налог на экспорт товаров и услуг. Такие налоги, как налог на личные доходы, различные виды акцизов, прогнозируются и выполняются, перечисляя в бюджеты разных уровней.

За регионом и местными бюджетами в большинстве случаев закрепляются: налоги с розничного оборота (налог с продаж), налог на собственность, налог на автотранспортные средства и другие.

Имеются и иные подходы. Так, в США штаты и в Швейцарии кантоны получили право планировать и выполнять взимание налогов с доходов корпораций и индивидуальный подоходный налог, налоги за пользование природными ресурсами.

В Австралии провинциям не дано право взимать налог с продаж и прочие косвенные доходы.

В Канаде властям провинций разрешено планировать и взимать в свои бюджеты дополнительную надбавку к общему подоходному налогу.

В Федеративной Республике Германии добилась высокого уровня налоговой и бюджетной прозрачности. Хотя фискальная система в Германии сильно децентрализована, и различные уровни государства обладают значительной самостоятельностью, в рамках единых правовых основ проводится четкое разделение ролей и ответственности.

Правительство Германии не руководствуется какой-то одной моделью для прогнозирования, скорее оно полагается на экспертов. Прогноз составляется трижды в год: один раз в начале года для составления Ежегодного экономического отчета, а затем весной и осенью для Рабочей группы по налоговым расчетам.

Ежегодный экономический отчет правительства, предусмотренный Законом о содействии экономической стабильности и росту, включает в себя подробные прогнозы спроса и предложения, а также полновесный анализ прогнозов правительства.

Макроэкономический прогноз закладывает основы для оценки доходной части бюджета Рабочей группой по налоговым расчетам, однако соотношение между макроэкономическими допущениями и статьями доходной части не анализируется для последующего использования, не дается и анализа чувствительности.

Во Франции Министерство финансов обычно объединяется в одну группу с Министерством экономики. Департамент фискального законодательства отвечает за разработку налогово-бюджетной политики. Функция сбора налогов поделена между Главным директором по налогам, в котором 80 000 (восемьдесят тысяч) налоговых агентов занимаются прямым налогообложением и общеевропейским НДС, и Главным акцизным директором: в нем 19 000 (девятнадцать тысяч) агентов занимаются таможенными сборами и не относящимся к ЕС НДС. Макроэкономические основы и внутренние ресурсы готовятся Департаментом прогнозирования.

Широкое развитие налогового прогнозирования и планирование на макроуровне наблюдается в США, оно позволяет уточнить и оптимизировать общегосударственные прогнозы и программы в области налогообложения.

Прогнозирование в США считается одной из важнейших форм регулирования экономики. Подчеркивая важность прогнозирования, американский экономист О. Моргенштерн отмечал, что экономическая теория во всех ее видах в конечном итоге предназначена для построения прогнозов.

На современном этапе большое внимание уделяется обеспечению надежного налогового прогнозирования, позволяющего лучше видеть завтрашний день и принимать

обоснованные решения. Поэтому налоговым прогнозированием и планированием занимаются во многих университетах и институтах США.

В области налогового прогнозирования и планирования работают десятки тысяч профессионалов. Прогнозные разработки выполняют государственные подразделения различного уровня, исследовательские организации, коммерческие прогнозные фирмы.

В США выделяются три уровня организации прогнозных исследований: прогнозирование в системе государственного регулирования; внутрифирменное прогнозирование; коммерческое прогнозирование. На уровне государственного регулирования выделяют два основных вида государственных подразделений: федеральные и штатов; местные органы власти.

Главные прогнозные разработки федерального правительства на макроуровне сосредоточены в трех организациях: Совет экономических консультантов, Совет управляющих федеральной резервной системы (ФРС) и Административно-бюджетном управлении (АБУ). Для выработки экономической политики правительства был создан специальный орган – Совет экономических консультантов. В функции Совета входят: помощь и консультации президенту при составлении экономического отчета; сбор и анализ информации о процессах в налогообложении, с точки зрения задач правительства; оценка различных экономических программ и выработка рекомендаций; проведение специальных исследований по заказу президента. Прогнозирование в США сформировалось и функционирует как отрасль коммерческой деятельности [2].

Для США характерно стратегическое налоговое прогнозирование и планирование (макро и микроуровень), суть которого состоит в выборе главных приоритетов развития хозяйствующих субъектов, ведущую роль, в реализации которых играет государство. Стратегическое планирование охватывает разработку стратегических планов на федеральном уровне, уровне штатов и организаций (фирм). Разработчики стратегического плана контролируют внешние по отношению к организации стране факторы, чтобы определить возможные угрозы для фирмы [4].

В результате капитал можно легко и свободно перемешать из одного государства в другое в поисках наиболее благоприятных условий для его применения и достижения максимальной прибыли, что вызывает необходимость учитывать влияние достаточно большого количества факторов, в том числе налогового. Учет данного фактора приобретает важнейшее значение, так как в конечном счете именно налоговое прогнозирование и налоговое планирование позволяет сделать выбор между разными вариантами и методами осуществления деятельности, и размещения активов, а главное – обеспечить достижение более низкого уровня затрат [1].

В экономической литературе, в работах ведущих российских и зарубежных ученых широкое освещение получили вопросы международного налогового прогнозирования и налогового планирования при ведении внешнеэкономической деятельности, конкретных практических ситуациях, создании корпоративных структур.

Налоговое планирование предполагает увеличение финансовых результатов при экономии налоговых расходов, а также решает задачу не допустить большей динамики роста налоговых платежей по сравнению с динамикой роста выручки предприятия. При налоговом прогнозировании могут решаться и иные финансовые проблемы, далекие от простой минимизации платежей: формирование в отчетном периоде прибыли для привлечения новых кредитов и инвесторов, работа по предотвращению чрезвычайно большого, по сравнению с обычным уровнем, налогообложения вследствие ошибок в оформлении сделок.

Таким образом, международное налоговое прогнозирование и налоговое планирование – это не только и не столько вопрос уклонения от налогообложения, сколько легитимный механизм, представляющий собой одну из ключевых задач налоговой политики как на макро, так и на микроуровне, направленный на сокращение затрат и достигаемый путем построения эффективной управленческой структуры.

На рисунке 4 представим подходы к налогообложению на международном уровне.

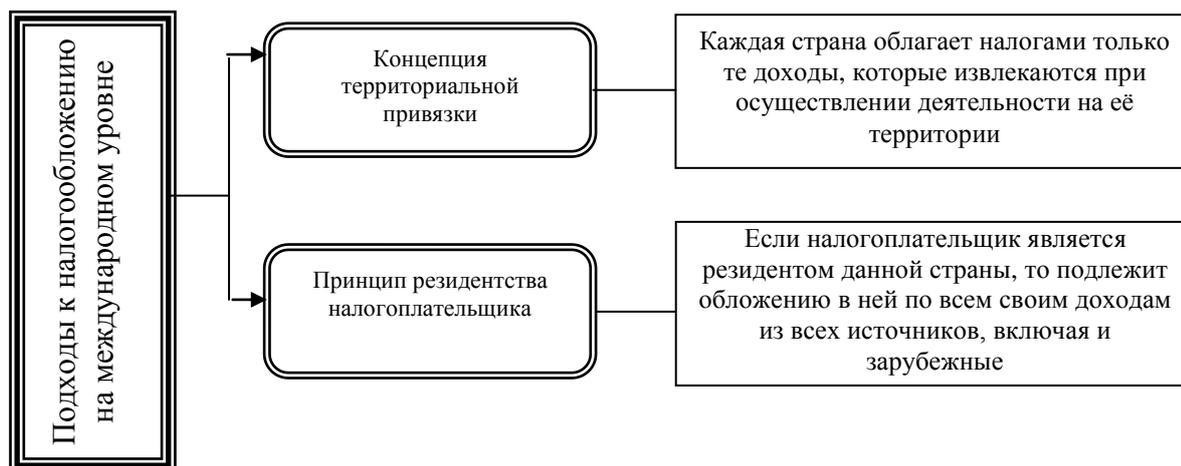


Рисунок 4 – Подходы к налогообложению на международном уровне

В процессе международного налогового прогнозирования и налогового планирования возникают проблемы (рис. 5).

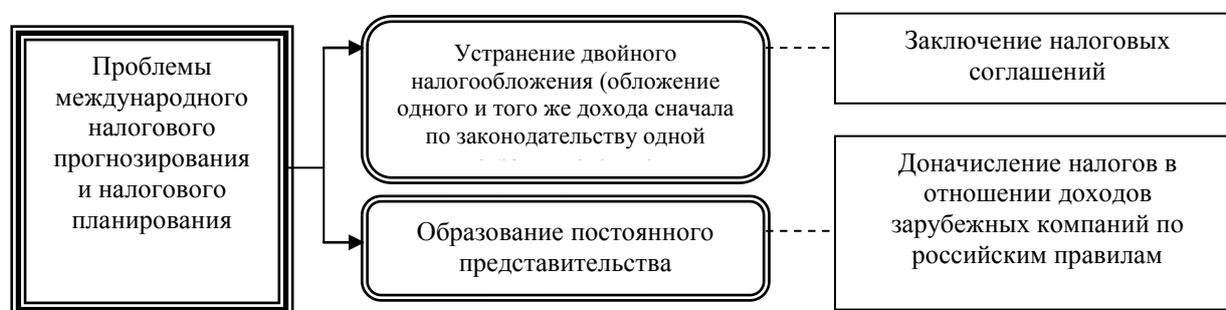


Рисунок 5 – Проблемы международного налогового прогнозирования и налогового планирования

Споры, возникающие между странами по вопросам применения налоговых законодательств каждой страны, разрешаются посредством заключения налоговых соглашений. Большое значение приобретает проблема двойного налогообложения, т. е. обложение одного и того же дохода два раза, сначала по законодательству одной страны, а потом по законодательству другой страны, это относится к доходам, источник которых находится в одной стране, а получатель этого дохода - в другой. В целях разрешения данной проблемы между странами заключаются соглашения об избежании двойного налогообложения [5].

Именно для таких ситуаций были разработаны Международные соглашения об избежании двойного налогообложения. Соглашения определяют правила, разграничивающие права каждого из государств по обложению налогами определенных видов доходов.

Существует и другой способ устранения двойного налогообложения, который заключается в принятии государством внутренних законодательных мер в одностороннем порядке, т.е. с помощью национального законодательства.

Так, налоговое прогнозирование и налоговое планирование в США является основным инструментом для достижения определенных целей (рис. 6).

Налоговое прогнозирование и планирование в США на макроуровне служит механизмом экономического воздействия на общественное производство, его структуру и динамику, размещение, ускорение научно-технического прогресса.

На микроуровне налоговое прогнозирование и планирование позволяет стимулировать или, наоборот, ограничивать деловую активность, а, следовательно, развитие тех или иных отраслей предпринимательской деятельности.

Можно создать предпосылки для снижения издержек производства обращения частных предприятий, повышения конкурентоспособности национальных предприятий на мировом рынке. С помощью прогнозирования и планирования налогов можно проводить

протекционистскую экономическую политику или обеспечить свободу товарному рынку. Налоги создают основную часть доходов государственного и местных бюджетов, давая возможность финансового воздействия на экономику через расходную часть [5].



Рисунок 6 – Налоговое прогнозирование и налоговое планирование как инструмент государственного регулирования в США

В Германии основным инструментом налогового прогнозирования и планирования являются налоговые льготы, которые получают фирмы, инвестирующие капитал в восточные земли и на границе с ними. Поддерживается налоговыми льготами Рурская область, где расположена сталелитейная промышленность. Стимулируется развитие современных отраслей промышленности в сельской местности. Старинные кварталы города Любека, например, были сохранены благодаря тому, что фирмы, занимающиеся их реставрацией, получили крупные налоговые льготы.

Повышение налогов в той или иной форме оказывается наиболее эффективным и надежным средством, когда нужно сдерживать слишком «горячую» конъюнктуру. Другой метод – отмена налоговых льгот.

Иногда введение новых налогов преследует чисто регулирующие цели. Классическим примером может служить введенный в начале века в Германии и сохранившийся там до сих пор налог на уксусную кислоту. Его породила необходимость создать искусственную уксусную кислоту и прекратить расходовать на эти цели вино. Налоговые поступления от данного налога едва-едва покрывали расходы на его взимание.

Но техническая задача была решена, и регулирующая экономическая цель достигнута. Налог сохраняется как историческая реликвия, принося сегодня бюджету Германии лишь несколько миллионов марок.

А вот более современный пример по той же Германии – решение с помощью роста налога уже не экономической, а социальной задачи. После резкого увеличения акциза на табак стало некурящих значительно больше, чем в ходе длительной пропагандистской кампании о вреде курения.

Через налоги в западных странах решаются и проблемы экологии.

В свое время промышленность Германии оказывала сопротивление решению об оснащении автомобилей катализаторами. Был резко снижен налог на автомобили, оснащенные ими. Понижен акцизный сбор на те виды бензина, которые используются автомашинами с катализаторами. Наряду с этим увеличен акциз на сорта бензина,

содержащие свинец и другие добавки и применяющиеся в старых двигателях. Так «компенсировались» дополнительные расходы на катализаторы.

Таким образом, в современных условиях развивающегося финансового кризиса компании все больше сосредоточивают свое внимание на оптимизации и сокращении затрат, в том числе налоговых. И хотя построение корпоративной структуры с использованием зарубежных компаний может привести к значительной налоговой экономии, следует помнить, что простое следование за налоговой выгодой часто приводит к реализации указанных выше налоговых рисков, которые в состоянии полностью ликвидировать возможный налоговый эффект.

Анализируя процесс международного налогового планирования, в качестве его направлений можно выделить два наиболее значимых аспекта:

1) необходимость учета межгосударственного территориального аспекта, обуславливающего отличительные признаки международного налогового планирования;

2) необходимость учета того обстоятельства, что возможности международного налогового планирования могут быть применены не только для субъектов внешнеэкономической деятельности, но и для юридических лиц - резидентов, стремящихся минимизировать налоговые обязательства в пределах своей юрисдикции путем перевода доходов в страны с льготным режимом налогообложения, инвестиций в наиболее доходные, надежные и необлагаемые активы на международных рынках капитала [6].

Необходимо также отметить, что результаты анализа факторов, влияющих на процесс международного налогового планирования, форм и методов, используемых в международном налоговом планировании и применяемых российскими организациями, позволяет осуществить комплекс мероприятий по налоговому планированию в зависимости от того, на какой ступени развития находится деятельность организации, с учетом ее целей и задач на ближайшую и долгосрочную перспективу, имея в виду и такой важный аспект, как наиболее выгодное, с налоговой точки зрения, местонахождение компании, ее руководящих органов.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Кашин, В.А. Налоговые соглашения России. Международное налоговое планирование для предприятий [Текст] / В.А. Кашин. – М., 1998.
2. Погорлецкий, А.Я. Принципы международного налогообложения и международного налогового планирования [Текст] / А.Я. Погорлецкий. – СПб., 2008.
3. Прогнозирование и планирование экономики: учеб. пособие [Текст] / В.И. Борисевич, Г.А. Кандаурова, Н.Н. Кандауров. - Мн: Интер-прессервис; Экоперспектива, 2001. - 380 с.
4. Шевчук, Л. Офшоры: инструменты налогового планирования: пособие [Текст]. – М., 2008.
5. Коростелкина, И.А. Анализ мировой практики планирования и прогнозирования налоговых поступлений и урегулирования задолженности по налогам и сборам [Текст] / И.А. Коростелкина // Экономические и гуманитарные науки. - 2011. - №2. – С. 61-68.
6. Попова, Л.В. Налоговые системы зарубежных стран: учебно-методическое пособие [Текст] / Л.В. Попова, И.А. Дрожжина, Б.Г. Маслов. – М., 2008.

Ефимов С.С.

ФГБОУ ВПО «Госуниверситет - УНПК»

Аспирант кафедры «Бухгалтерский учет и налогообложение»

302020, г. Орел, Наугорское ш., 40

Тел.: (4862) 41-98-60

E-mail: orelbuin@yahoo.com

S.S. EFIMOV

THE INTERNATIONAL PRACTICE OF DEVELOPMENT OF TAX FORECASTING AND PLANNING

At the international level of tax forecasting, and tax planning is a process that involves the active actions of the taxpayer to reduce tax payments. Forecasts and plans is the main instrument of the state tax policy. Therefore, the issues of international tax forecasting and planning are becoming increasingly important due to the intensification of the processes developing now in the world economy associated with international migration of capital.

Keywords: tax planning, tax forecasting, methods of tax planning and forecasting.

BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)

1. Kashin, V.A. Nalogovye soglasheniya Rossii. Mezhdunarodnoe nalogovoe planirovanie dlja predpriyatij [Tekst] / V.A. Kashin. – M., 1998.
2. Pogorleckij, A.Ja. Principy mezhdunarodnogo nalogooblozhenija i mezhdunarodnogo nalogovogo planirovanija [Tekst] / A.Ja. Pogorleckij. – SPb., 2008.
3. Prognozirovanie i planirovanie jekonomiki: ucheb. posobie [Tekst] / V.I. Borisevich, G.A. Kandaurova, N.N. Kandaurov. - Mn: Inter-presservis; Jekoperspektiva, 2001. - 380 s.
4. Shevchuk, L. Ofshory: instrumenty nalogovogo planirovanija: posobie [Tekst]. – M., 2008.
5. Korostelkina, I.A. Analiz mirovoj praktiki planirovanija i prognozirovanija nalogovyh postuplenij i uregulirovanija zadolzhennosti po nalogam i sboram [Tekst] / I.A. Korostelkina // Jekonomicheskie i gumanitarnye nauki. - 2011. - №2. – S. 61-68.
6. Popova, L.V. Nalogovye sistemy zarubezhnyh stran: uchebno-metodicheskoe posobie [Tekst] / L.V. Popova, I.A. Drozhzhina, B.G. Maslov. – M., 2008.

Efimov S.S.

State University-ESPC

Postgraduate student of the Department «Accounting and taxation»

302020, Orel, Naugorskoe sh., 40

Ph.: (4862) 41-98-60

E-mail: orelbuin@yahoo.com

М.М. КОРОСТЕЛКИН

ИССЛЕДОВАНИЕ НАЛОГОВЫХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ, УЧИТЫВАЮЩИХ ВЗАИМОСВЯЗЬ НАЛОГОВ И ЦЕНЫ

Государство может оказывать воздействие на экономическую жизнь общества. Основным инструментом воздействия являются налоги. С помощью налоговой системы государство активно влияет на рынок, регулирует развитие производства, способствует развитию нужных отраслей, стимулирует использование некоторых форм собственности.

Ключевые слова: анализ, налогообложение, ценообразование.

В современной налоговой системе Российской Федерации используется большое количество налогов и сборов. Это объясняется множеством различных источников и объектов налогообложения.

Такая множественность налогов позволяет отслеживать платежеспособность налогоплательщиков, просчитать налоговое бремя и оказывать воздействие на участников экономических процессов и взаимоотношений.

Налоги являются средством поддержания и развития рыночной конкуренции. Воздействие налогов на конкуренцию проявляется в установлении равной тяжести налогового бремени на товаропроизводителей. Это находит реализацию через установление одинаковых ставок на идентичные товары, работы, услуги. Таким образом, государство ставит все организации и предприятия в равные условия.

Главными объектами обложения налогами юридических лиц являются прибыль, доход, добавленная в процессе производства стоимость, оборот товаров, услуг, имущество. Все эти категории относятся к производству и реализации товаров, работ, услуг, которые, в свою очередь, выполняют роль составляющих элементов рыночной экономики.

Для расчета и определения основных показателей деятельности необходимо установление оптимальной цены, которая покрывала бы все издержки и включала в себя часть прибыли организации. Таким образом, через определение основных объектов налогообложения, источников уплаты налогов проявляется их взаимосвязь с ценой (рис. 1).

Основными налоговыми показателями являются: налоговые издержки, налоговые денежные потоки и налоговое бремя.

Налоговые издержки включают в себя налоговые платежи, внутренние налоговые затраты, косвенные затраты.

К налоговым платежам относятся текущие платежи по НДС, налогу на прибыль и др.

Внутренними затратами являются затраты организации на содержание налогового отдела организации, информационные технологии в налогообложении, внутренние налоговые консультанты.

Косвенные затраты могут включать в себя затраты на внешний налоговый аудит и контроль.

Взаимосвязь с ценами продукции существует между первой группой налоговых издержек – налоговыми платежами.

Цена продукции представляет денежное выражение стоимости единицы товаров, услуг, работ.

Существует несколько видов цен: оптовые, отпускные, розничные, закупочные. Оптовая цена включает в себя полную себестоимость и прибыль. Себестоимость, в свою очередь включает в себя некоторые виды налогов: налог на имущество, транспортный, земельный, водный.

Отпускная цена организации формируется на основе оптовой цены и включает в себя НДС и акциз.

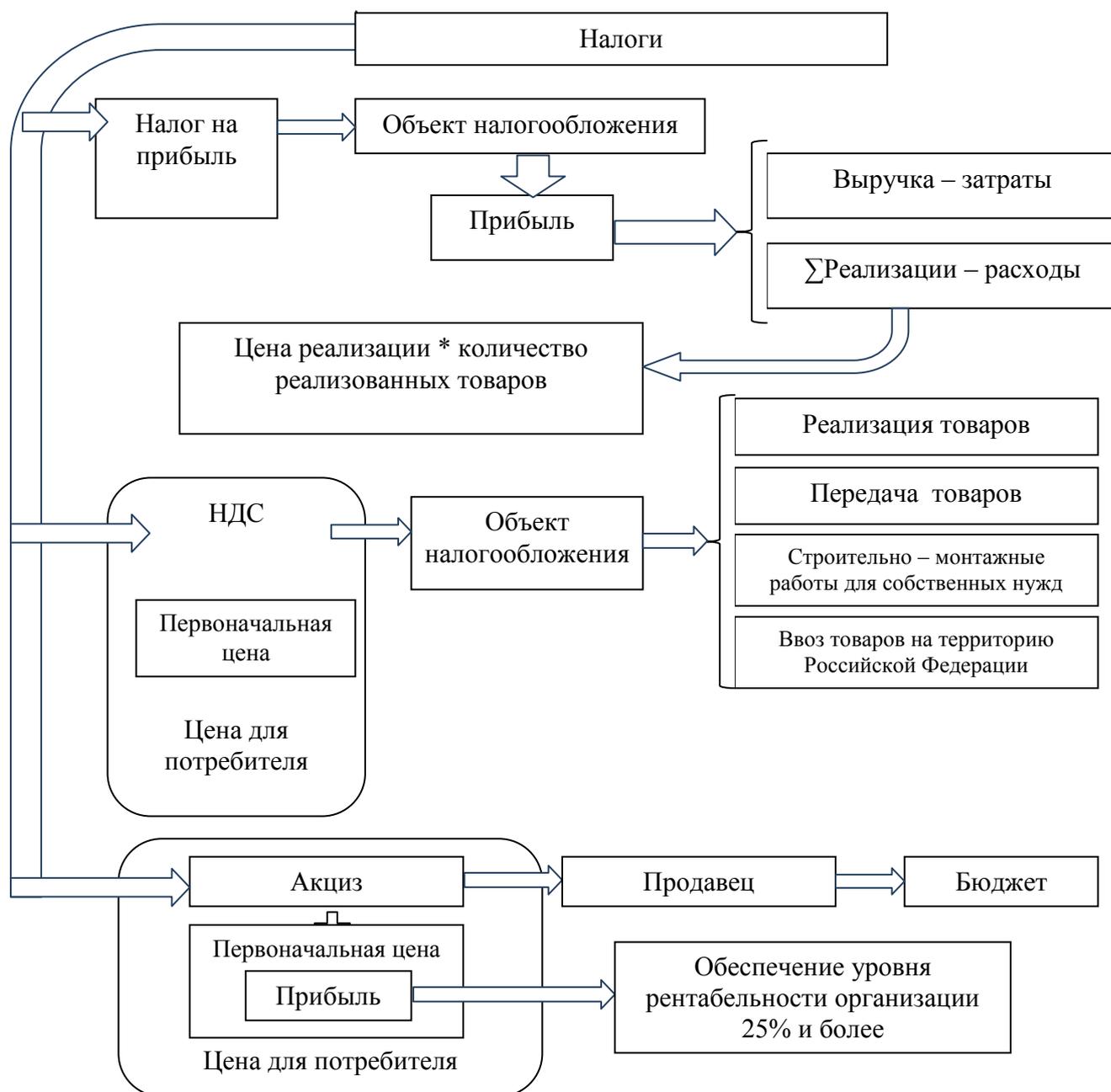


Рисунок 1 – Взаимосвязь налогов, цены на примере налога на прибыль организаций, налога на добавленную стоимость и акциза

Розничная цена состоит из отпускной цены и торговых надбавок, включающих в себя издержки торговой организации, прибыль и НДС на стоимость торговых услуг [2].

Следующим налоговым показателем является налоговый денежный поток.

Налоговые денежные потоки включают в себя суммы налоговых обязательств и суммы налоговых вычетов, т.е. доходы от поступления налогов и расходы, связанные с их уплатой.

В данном показателе прослеживается косвенная связь цен и налогов.

Налоговые потоки учитывают операции, которые являются основой возникновения налоговых платежей.

Каждая операция либо имеет собственную стоимость, либо связана с производством товаров, в стоимость которых будет входить ее осуществление. Соответственно в цену товара или операции будут включаться налоги, которые с другой стороны будут учитываться

в качестве составляющих элементов налоговых потоков [1].

Взаимосвязь налогового бремени и цены – прямая.

Под налоговым бременем понимаются некоторые меры экономических ограничений, создаваемые отчислением средств на уплату налогов.

В случае, если государство повышает налоги, то оно, таким образом, воздействует на конечного потребителя. В случае роста цены на качественный товар, при условии сохранения его качества на высоком уровне, спрос на такой товар не падает.

Таким образом, увеличивая налоговое бремя организаций, государство пополняет свой бюджет, а организации, в свою очередь, частично перекладывают его на потребителей товаров и услуг.

Так же налоговое бремя можно считать ценовым показателем, характеризующим налоговую нагрузку на источники уплаты налогов.

В качестве источников выступают результаты и показатели экономической деятельности организаций, которые включают в себя различные виды доходов. Чаще всего для таких целей используют выручку предприятий, добавленную стоимость, прибыль, расходы, денежные доходы населения.

Налоговое бремя рассчитывается как для единоличного налогоплательщика, так и для их группы. Так же можно рассчитать налоговую нагрузку по всем установленным налогам и сборам, по отдельным их группам и конкретным видам налога.

В общем, налоговое бремя исчисляется как отношение налоговой массы к показателю, выражается чаще всего в процентах.

Существует обратная зависимость: чем выше налоговое бремя и налоговая нагрузка, тем меньше доходов остается у организаций и предприятий. Большая часть произведенного продукта находится у государства [3].

Уровень существующего налогового бремени позволяет увидеть степень централизации и обобществления ВВП и его составных элементов. Это показывает, с одной стороны, влияние субъективных, единоличных действий государства, с другой – отражает объективные рыночные, экономические и налоговые закономерности, особенности существующей экономической модели, уровень социально-экономического состояния страны.

Высокий уровень налогового бремени негативно влияет на рыночную экономику, что сказывается на возможностях нормального функционирования предприятий и организаций, снижает жизненный уровень населения [4].

Низкий уровень налогового бремени не может позволить государству полноценно осуществлять свои функции и выполнять основные задачи по обеспечению населения необходимыми общественными благами и реализации хозяйствующими субъектами своих основных задач.

Поэтому необходимо поддержание оптимального уровня налогового бремени, который бы учитывал одновременно интересы государства, общества и личности.

Для этого необходимо провести оценку реального налогового бремени, сравнительный количественный и качественный анализ основных параметров налогового бремени, определить предельные и оптимальные величины налоговой нагрузки, ее структуру.

Оптимальным считается показатель налогового бремени, содержащий в числителе сумму начисленных, а не фактически уплаченных налогов, в знаменателе должен быть показатель чистой добавленной стоимости в рыночных ценах, включающих косвенные налоги, т.е. величину ВВП без учета «теневой экономики».

Интересной является взаимосвязь налогов и цен в таком показателе как «чистый доход». Чистый доход представляет собой часть дохода организации за вычетом налогов и других платежей в бюджет.

Уровень цен во многом влияет на величину чистого дохода, а структура цены – на соотношение его составных элементов: прибыли, налога на добавленную стоимость, акциза, социальных взносов.

В данном случае видна следующая взаимосвязь: влияние цены на чистый доход, а соответственно на налоги и акцизы в его составе.

Косвенные налоги, входящие в состав цены на сырье, материалы, комплектующие элементы увеличивают себестоимость выпускаемых товаров, соответственно увеличивают их цену, что в свою очередь, отражается на других налогах, уплачиваемых организацией с уже готовых товаров [5].

В современных условиях, когда ставки большинства налогов не способствуют росту производства, многие фирмы формируют цели налогообложения таким образом, чтобы они тесно переплетались с целями ценовой политики.

Организации начинают осуществлять хозяйственную деятельность с точки зрения налогообложения. На самих предприятиях формируются специальные отделы, которые занимаются разработкой собственной налоговой и ценовой политики.

Основные разработки связаны с величиной цены.

Налоги, которые включаются в цену продукции, повышают ее социально-экономическое значение. Объясняется это тем, что большинство налогов являются источниками формирования доходов бюджета страны и таким образом стимулируют рост производства и влияют на развитие некоторых отраслей.

Налоги выступают в качестве регулятора цен, средства воздействия на их рост или снижение, инфляцию [6].

Налоги и цены имеют взаимосвязь через платежеспособный спрос.

Увеличение ставок налогов и иных отчислений снижает уровень платежеспособного спроса. Объясняется это тем, что для получения прибыли на прежнем уровне, организации должны искать способы снижения себестоимости или повышать цены на свою продукцию.

Снижение уровня затрат не может быть постоянным, поэтому нередко приходится повышать цены в результате чего, спрос все равно падает.

На государственном уровне это сказывается на увеличении расходной части бюджета и внебюджетных фондов, что приводит к необходимости увеличения доходов бюджета. А это сказывается на росте налогового бремени, т.е. получается, что с ростом цен растет часть налоговых поступлений в бюджет. Такое явление часто называют «инфляционным налогом».

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Маслова, И.А. Исследование теоретических аспектов оптимизации налогообложения / И.А. Маслова // Экономические и гуманитарные науки Орел. – Госуниверситет-УНПК. - №7. - 2012.
2. Маслова, И.А. Существующие методики исчисления налога на добавленную стоимость на основе показателя добавленной стоимости [Текст] / И.А. Маслова, Е.Л. Малкина, В.А. Савина // Управленческий учет. – 2007. - №2. - С.62-74.
3. Коростелкина И.А. Проблемы региональной налоговой политики и направления ее оптимизации / И.А. Коростелкина // Экономические и гуманитарные науки. – 2013. - №2. – С. 67-77.
4. Варакса, Н.Г. Методы налогового стимулирования в сельском хозяйстве [Текст] / Н.Г. Варакса // Экономические и гуманитарные науки. – 2010. - №9. – С. 128-134.
5. Попова, Л.В. Альтернативные варианты организации налогового учета и их анализ [Текст] / Л.В. Попова, М.В.Васильева, М.М. Коростелкин // Управленческий учет. – 2006. - №1 – С.76-85.
6. Маслов, Б.Г. Система налогообложения добавленной стоимости в Российской Федерации [Текст] / Б.Г. Маслов // Управленческий учет. – 2008. - № 8. – С. 62-68.

Коростелкин Михаил Михайлович

ФГБОУ ВПО «Государственный университет – УНПК»

Кандидат экономических наук, доцент кафедры «Бухгалтерский учет и налогообложение»

302020, Орел, Наугорское ш., 29

Тел.: (4862) 41-98-60

E-mail: buhkor@mail.ru

M.M. KOROSTYELKIN

INVESTIGATION OF TAX INDICATORS THAT REFLECT THE RELATIONSHIP OF TAXES AND RATES

The state may have an impact on the economic life of society. The main tool of influence are the taxes. Using the tax system, the state has an influence on the market, regulates the development of production, promotes the development of the necessary industries, stimulates the use of certain forms of ownership.

Keywords: *analysis, taxation, pricing.*

BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)

1. Maslova, I.A. Issledovanie teoreticheskikh aspektov optimizacii nalogooblozhenija / I.A. Maslova // *Jekonomicheskie i gumanitarnye nauki Orel. – Gosuniversitet-UNPK. - №7. – 2012.*
2. Maslova, I.A. Sushhestvujushhie metodiki ischislenija naloga na dobavlenuju stoimost' na osnove pokazatelja dobavlennoj stoimosti [Tekst] / I.A. Maslova, E.L.Malkina, V.A.Savina// *Upravlencheskij uchet. – 2007. - №2. - S.62-74.*
3. Korostelkina I.A. Problemy regional'noj nalogovoj politiki i napravlenija ee optimizacii / I.A. Korostelkina // *Jekonomicheskie i gumanitarnye nauki. – 2013. - №2. – S. 67-77.*
4. Varaksa, N.G. Metody nalogovogo stimulirovanija v sel'skom hozjajstve [Tekst] / N.G. Varaksa // *Jekonomicheskie i gumanitarnye nauki. – 2010. - №9. – S. 128-134.*
5. Popova, L.V. Al'ternativnye varianty organizacii nalogovogo ucheta i ih analiz [Tekst] / L.V. Popova, M.V.Vasil'eva, M.M. Korostelkin // *Upravlencheskij uchet. – 2006. - №1 – S.76-85.*
6. Maslov, B.G. Sistema nalogooblozhenija dobavlennoj stoimosti v Rossijskoj Federacii [Tekst] / B.G. Maslov // *Upravlencheskij uchet. – 2008. - № 8. – S. 62-68.*

Korostelkin Mihail Mihajlovich

State University-ESPC

Candidate of Economic Sciences, Assistant Professor of the Department «Accounting and taxation»

302020, Orel, Naugorskoe sh., 29

Ph.: (4862) 41-98-60

E-mail: buhkor@mail.ru

М.В. ВАСИЛЬЕВА

ОСОБЕННОСТИ ПРОВЕДЕНИЯ НАЛОГОВОГО КОНСУЛЬТИРОВАНИЯ В НАЛОГОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ЭКОНОМИЧЕСКОГО СУБЪЕКТА

Процесс налогового консультирования как определенная последовательность действий позволяет решить проблему клиента или выработать альтернативные варианты решения, каждый из которых имеет свои последствия. В статье рассмотрен процесс оказания услуг по налоговому консультированию, определены модели консультирования.

Ключевые слова: налоговое консультирование, налоговая деятельность, экономический субъект.

Так как в РФ существует множество предприятий и организаций, которые различны по осуществляемой деятельности, организационной структуре, количеству уплачиваемых обязательных платежей, численности сотрудников и другое, налоговое консультирование имеет свои особенности к каждому из конкретных случаев.

Оказание услуг по налоговому консультированию внешними консультантами оформляется соответствующим договором, который в зависимости от поставленных задач делится на:

- договор на разовую консультацию;
- проектный договор;
- абонентский (длящийся) договор.

Договор на разовую консультацию заключается в том случае, когда клиенту необходимо обсудить конкретный вопрос или проблему. Он предусматривает однократную встречу клиента и консультанта без продолжения дальнейших отношений. В этом случае налоговый консультант, как правило, не участвует ни в формулировке проблемы, ни во внедрении рекомендаций.

Так как договор на разовую консультацию предполагает одновременность и заключения договора, и оказание услуги, то необходимо проанализировать ряд его особенностей:

- в договоре участвуют только две стороны – консультант и клиент;
- так как, согласно п.5 ст.38 НК РФ [4], услуга не имеет материально-вещественной формы, то оплачивается услуга как таковая соответственно на стадии сдачи и приемки, как правило, в договоре не выделяются и не регламентируются;
- согласно ст.789 ГК РФ [1], консультант должен оказать услуги лично, если иное не предусмотрено договором, что означает отсутствие возможности передачи права и обязанности по рассматриваемому виду договора третьему лицу – другому исполнителю.

Взаимоотношения консультанта с клиентами и его ответственности перед клиентами, как правило, оформляются письменным договором. В исключительных случаях возможно заключение устного договора с обязательным наличием письменного подтверждения факта его заключения и оплаты услуг в соответствии с ним [3].

Проектный договор предполагает ограниченный во времени комплекс мероприятий, предпринимаемый консультантом на установленных договорных условиях, для решения проблем клиента. Данный вид договора удобен, если клиенту необходима консультационная поддержка при реализации какого-либо проекта или масштабной задачи:

- оптимизация налогообложения;
- восстановление налогового учета;
- постановка комплексной системы учета (бухгалтерский, налоговый управленческий) и другое.

При проектном консультировании задействованы все стадии консультационного процесса от диагностики до внедрения и мониторинга.

В проектном договоре важны принцип полноты задания, четкая постановка задачи, видение задач клиентом, ожидаемый результат, последовательность и график выполнения работ.

Абонентское консультирование удобно тем, что его процесс не ограничен договором подряда (в случае проектного консультирования), есть возможность получать консультации по сколь угодно мелким вопросам, посредством различных видов связи (устная консультация по телефону, письменные разъяснения).

Обычно абонентский договор заключается, если у заказчика имеются постоянно повторяющиеся задачи. Данный вид договора заключается также при необходимости передачи частичного ведения дел налогоплательщика налоговому консультанту, налоговому представительству и т.п [6].

Независимо от вида договора, он должен состоять из 3 разделов:

- 1) преамбула или введение;
- 2) основная часть;
- 3) заключительная часть.

В любом из перечисленных договоров на консалтинговый проект оговариваются несколько ключевых моментов: обязанности консультанта, срок оказания консультационных услуг, результаты работы консультанта, сумма вознаграждения за оказанные услуги.

Фирмы, оказывающие услуги по налоговому консультированию, формируют такую систему оплаты услуг, которая позволяет покрывать расходы фирмы и накапливать прибыль, но при этом также искать новые способы снижения затрат и увеличения прибыли.

В мировой практике приняты четыре основные формы установления цены на консультационные услуги, которые представлены на рисунке 1.



Рисунок 1 – Формы установления цены на консультационные услуги [6]

Проанализировав действующие варианты оплаты труда налоговых консультантов целесообразно применение любого из них, однако предпочтение следует отдать повременной оплате, которая позволяет учесть фактические трудозатраты и в определенной степени упростить систему взаиморасчетов между консультантом и заказчиком (клиентом).

В соответствии со сложившейся методологией оказания консультационных услуг в сфере налогообложения, процесс налогового консультирования – это определенная последовательность действий, которая позволяет решить проблему клиента или выработать альтернативные варианты решения, каждый из которых имеет свои последствия.

Процесс налогового консультирования предполагает, как правило, совместную деятельность консультанта и клиента с целью решения задач и осуществления желаемых изменений в бизнесе последнего. От того, насколько рационально будет построен этот процесс, зависят качество происходящих изменений, степень достижения необходимых организации результатов, и в конечном итоге успешность сотрудничества сторон.

В рамках налогового консультирования существует множество различных моделей процесса консультирования, которые содержат от трех до десяти фаз. На рисунке 2 представлена модель, которая включает в себя 5 этапов.



Рисунок 2 – Этапы реализации процесса налогового консультирования [7]

Так как процесс налогового консультирования зависит от результатов, которые желает получить клиент, консультант в своей работе опирается на определенные модели консультирования, которые в том или ином случае подходят к сложившейся на предприятии ситуации.

В таблице 1 представлены характеристики основных из них.

Таблица 1 – Модели налогового консультирования [5]

	Характеристика	Роль организации-заказчика	Роль консультанта
1	2	3	4
Экспертная модель	Устные и письменные консультации в форме дискуссии, обсуждения проблем, причин их возникновения, возможных мер по устранению; экспресс-анализ ситуации, определение направлений вмешательства (наблюдения, собеседования, письменные опросы и анкетирование, изучение документов, дискуссия по проблематике и др.)	Обеспечение консультанту доступа к необходимой и достаточной информации; оценка результатов	Разъяснение руководителям и специалистам организации смысла норм, правил и процедур, действующих в налоговом законодательстве, помощь и ассистирование руководителям и специалистам организации по специальному запросу
Проектная модель	Налоговый консультант вырабатывает и предлагает решения. Помощь клиенту заключается в анализе и определении его проблем, передаче своих теоретических и технических знаний. Клиент только внедряет принятые консультантом решения	Предоставление консультанту необходимой информации, а также информирование по его специальному запросу; внедрение разработанных и принятых решений	Организация и управление процессами сбора информации и ее анализ, а также разработка, обсуждение и принятие решений; выбор форм индивидуальной и групповой работы в рамках консультационных проектов, представление результатов проектирования
Процессная модель	Участие консультанта в процессе принятия решений, надзор консультанта за внедрением рекомендаций; прямое вмешательство в управление; принятие управленческих решений, направленных на внедрение рекомендаций	Активное взаимодействие с консультантом в рамках предложенных мероприятий, высказывание своих идей, соображений, предложений; совместный анализ проблем и выработка решений	Организация процессов сбора информации, ее анализа и управление ими, разработка, обсуждение и принятие решений; сбор внешних и внутренних идей, оценка решений, полученных в процессе совместной с заказчиком работы, приведение их в систему рекомендаций
Обучающая модель	Специально адаптированная программа к конкретной ситуации: проблематика определяется предприятием, консультант разрабатывает программу и выбирает форму учебных мероприятий; обучение методикам и инструментарию решения задач	Формирование группы обучающихся специалистов; содействие приобретению необходимых навыков в принятии решений; предоставление необходимой практической информации консультанту	Предоставление как теоретической, так и практической информации по соответствующей проблематике в форме лекций, семинарских занятий, тренингов, деловых игр, раздаточных материалов, формирования перечня рекомендованной литературы

Практика консультирования в сфере налогообложения показала, что максимальный эффект от сотрудничества с консультантом и достижения целей консультационного проекта достигается при осознанном комбинировании различных видов консультирования [8].

Объединяет все перечисленные роли консультанта и снимает ограничения и различия экспертного, проектного обучающего и процессного консультирования комплексное

консультирование. Именно такой тип консультирования становится все более востребованным на практике [2].

Таким образом, можно сказать, что налоговое консультирование заняла прочную ступень в финансовой жизни предприятий и РФ в целом, так как является одним из инструментов динамичного развития всей налоговой системы страны.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Гражданский кодекс РФ [Текст]. - М.: Гросс-Медиа, 2009. – 496 с.
2. Демишева, Т.Л. Организация и методика налогового консультирования: учебное пособие [Текст] / Т.Л. Демишева. - М.: Тезарус, 2004.
3. Договоры по налоговому консультированию [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.nsknalog-consult.ru>
4. НК РФ. Части первая и вторая: текст с изм. и доп. на 1 марта 2011г.-М.:Эксмо, 2011. - 608с.
5. Токмакова, Н.О. Основы управленческого консультирования. Учебное пособие [Текст] / Н.О. Токмакова. - М.: МГУЭСИ, 2004. - 226 с.
6. Черник, Д.Г. Налоговое консультирование: учебное пособие [Текст] / Д.Г. Черник. - М.: ЗОА Издательство «Экономика», 2009. - 439 с.
7. Этапы процесса налогового консультирования. - Портал «Налоги и налогообложение» [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://nalogpro.ru>
8. Попова, Л.В. Модели налогового консультирования в анализе и оценке финансово-экономической деятельности организации [Текст] / Л.В. Попова // Управленческий учет. – 2012. - №4. – С. 59-65.

Васильева Марина Владимировна

ФГБОУ ВПО «Госуниверситет – УНПК»

Доктор экономических наук, профессор кафедры «Бухгалтерский учет и налогообложение»

302020, Орел, Наугорское ш., 40

Тел.: (4862) 41-98-60

E-mail: vita_977@mail.ru

M.V. VASILIEVA

FEATURES OF CARRYING OUT OF TAX CONSULTING IN TAX ACTIVITIES OF AN ECONOMIC ENTITY

The process of tax consulting as a certain sequence of actions allows to solve the customer's problem or to develop alternative solutions, each of which has its consequences. In the article the process of providing services in tax consulting, defined model of counseling.

Keywords: tax consulting, tax activity of the economic subject.

BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)

1. Grazhdanskij kodeks RF [Tekst]. - M.: Gross-Media, 2009. – 496 s.
2. Demisheva, T.L. Organizacija i metodika nalogovogo konsul'tirovanija: uchebnoe posobie [Tekst] / T.L. Demisheva. - M.: Tezarus, 2004.
3. Dogovory po nalogovomu konsul'tirovaniju [Jelektronnyj resurs] – Rezhim dostupa: <http://www.nsknalog-consult.ru>
4. NK RF. Chasti pervaja i vtoraja: tekst s izm. i dop. na 1 marta 2011g.-M.:Jeksmo, 2011. - 608s.
5. Tokmakova, N.O. Osnovy upravlencheskogo konsul'tirovanija. Uchebnoe posobie [Tekst] / N.O. Tokmakova. - M.:MGUJeSI, 2004. - 226 s.
6. Chernik, D.G. Nalogovoe konsul'tirovanie: uchebnoe posobie [Tekst] / D.G. Chernik. - M.:ZOA Izdatel'stvo «Jekonomika», 2009. - 439 s.
7. Jetapy processa nalogovogo konsul'tirovanija.- Portal «Nalogi i nalogooblozhenie» [Jelektronnyj resurs] – Rezhim dostupa: <http://nalogpro.ru>

Vasil'eva Marina Vladimirovna

State University-ESPC

Doctor of Economic Sciences, Professor of Department «Accounting and taxation»

302020, Orel, Naugorskoe sh., 40

Ph.: (4862) 41-98-60

E-mail: vita_977@mail.ru

Н.Г. ВАРАКСА

НАЛОГОВЫЙ МЕХАНИЗМ КАК ОСНОВНОЙ ИНСТРУМЕНТ РЕАЛИЗАЦИИ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ

Налоговый механизм как инструмент реализации налоговой политики призван выполнять стимулирующую функцию, направленную на обеспечение экономически обоснованного изъятия средств в бюджетную систему и сохранения заинтересованности товаропроизводителей в дальнейшем развитии и повышении эффективности производства продукции. В статье рассмотрены концептуальные основы формирования налогового механизма.

Ключевые слова: налоговый механизм, налоговая политика, структурные элементы.

На современном этапе развития экономики России особое значение принадлежит реформированию структурных элементов налогового механизма как основного инструмента реализации налоговой политики государства. Однако осуществляемые налоговые преобразования не дают желаемого эффекта, так как не в полной мере учитывают отраслевую специфику и финансовое положение налогоплательщиков.

Налоговый механизм призван выполнять стимулирующую функцию, направленную на обеспечение экономически обоснованного изъятия средств в бюджетную систему и сохранения заинтересованности товаропроизводителей в дальнейшем развитии и повышении эффективности производства продукции.

Одним из основных факторов, препятствующих устойчивому развитию товаропроизводителей, является отсутствие достаточного уровня финансовых ресурсов для осуществления воспроизводства материально-технической базы, привлечения инвестиций.

Так, диспаритет цен на сельскохозяйственную и промышленную продукции предопределяет дефицит собственных финансовых ресурсов производителей и низкую рентабельность продукции, которые в сочетании с высокими рисками производства и продажи продукции являются лимитирующими факторами в привлечении кредитных средств для приобретения материально-технических ресурсов и дальнейшего развития.

Отсутствие собственных источников финансирования либо их недостаточность проявляется в суженном воспроизводстве основных фондов, их моральном старении, в низких темпах технологических изменений, в сокращении закупок ресурсов и, в конечном итоге, к снижению производительности труда.

Разрыв во времени между произведенными затратами и получением дохода приводит к отсутствию средств для осуществления текущих расчетов с контрагентами и, как следствие, к росту неплатежей, сокращению налоговых поступлений и увеличению недоимки, задолженности по уплате пеней и штрафов.

Результаты деятельности большинства производителей напрямую зависят от природно-климатических условий, что является фактором возникновения волатильности доходов.

Волатильность доходов стимулирует товаропроизводителей к краткосрочной ориентации производства, направленной на получение текущих результатов в ущерб рационального использования ресурсов. Однако необходимо учитывать, что отсутствие вложений в текущий момент не позволит получить совокупного эффекта в среднесрочной перспективе.

По мере развития рыночной экономики появляются новые факторы, ограничивающие развитие, что усиливает нерешенность проблем и при сохранении сложившихся тенденций приведет к резкому замедлению наметившихся темпов экономического роста.

Налоги как косвенный инструмент регулирования экономики также оказывают влияние на результаты экономической деятельности производителей, на размер финансовых ресурсов, остающихся в их распоряжении, на стабильность их развития.

Налоговые преобразования в большинстве случаев осуществляются без учета конкретной экономической ситуации и оценки целесообразности введения налога либо его реформирования. В связи с этим возникает необходимость формирования гибкого налогового механизма.

Налоговая политика должна реализовываться через принятую концепцию налогового механизма, способствующую экономическому росту и инвестиционной деятельности.

В настоящее время принята концепция долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2020 года (распоряжение правительства РФ от 17 ноября 2008 г. № 1662-р), в рамках которой определены долгосрочные приоритеты бюджетной и налоговой политики, целевые индикаторы и задачи государственной политики в сфере науки, технике, структурных преобразований экономики.

Таким образом, налоговый механизм должен быть гибким и мобильным, быстро приспосабливаться к различным изменениям в целях стимулирования развития отраслей экономики, привлечения инвестиций, и ориентироваться на стратегические цели развития.

Концепцию налогового механизма определяем как систему подходов, влияющих на формирование в долгосрочном периоде элементов, инструментов и принципов реализации налоговой политики на макро- и микроуровне.

Системная концепция налогового механизма определяет налоговый механизм как совокупность его элементов на макро- и микроуровне, использующих налоговые инструменты для обеспечения реализации принципов налогообложения во взаимоотношениях между государством и налогоплательщиком.

Действующее законодательство предоставляет свободу выбора для налогоплательщика варианта юридической формы ведения деятельности, порядка ведения учета и составления отчетности, способа исполнения обязательства по уплате налога, применения или отказа от налоговых льгот и др. Однако после выбора конкретного варианта, он становится обязательным для налогоплательщиков и базовым при проведении мероприятий налогового контроля. В случае отклонения налогоплательщика от выполнения своих обязанностей к нему применяются методы принуждения такие, как приостановление операций по счетам в банках, арест имущества, применение налоговых санкций, взыскание налогов и др.

Среди инструментов воздействия на экономические процессы в отрасли выделяем структуру налогов, режимы налогообложения, налоговая база, налоговая ставка, налоговые льготы и иные элементы налога, принципы налогообложения, налоговая нагрузка и др.

Инструменты налогового механизма в совокупности должны способствовать реализации цели и выполнению задач концепции налогового механизма и оперативного реагировать на изменения, происходящие в экономике.

Целью реализации концепции является усиление стимулирующего влияния инструментов налогового механизма на развитие экономики при одновременном выполнении фискальной функции.

Исходя из целевой установки поставлены следующие задачи:

- определение объемов экономически обоснованных поступлений налогов на основе непрерывного контроля и мониторинга происходящих изменений в экономическом потенциале товаропроизводителей;
- налоговое стимулирование производства продукции и инвестиционной активности;
- контроль и регулирование налоговых платежей в целях повышения финансовой устойчивости.

Концепция базируется на классических принципах налогообложения: стабильность, рациональность, справедливость, оптимальность, всеобщность и равенство.

Среди выделенных принципов заслуживает внимание принцип справедливости, так как идея налоговой справедливости до сих пор является актуальной.

Впервые как классический принцип налогообложения он был сформулирован А. Смитом в 1776 г. Шотландский ученый считал, что подданные государства должны по возможности соответственно своей способности и силам участвовать в содержании правительства, то есть соответственно доходу, каким они пользуются под покровительством и защитой государства [2].

Справедливое установление налога выражается во всеобщности налогообложения и взимании его пропорционально доходу налогоплательщика. В зарубежной экономической литературе встречается два направления данного принципа: горизонтальная справедливость и вертикальная справедливость [3].

Принцип горизонтальной справедливости или так называемый принцип платежеспособности регламентирует, что сумма уплачиваемых налогов определяется величиной дохода налогоплательщиков, находящихся в равных финансовых положениях. Принцип вертикальной справедливости или принцип выгод предусматривает увеличение нагрузки по мере роста дохода.

В рамках обозначенной концепции налогового механизма принцип справедливости предполагает наличие налогоплательщиков с разными налоговыми возможностями: крупные и мелкие товаропроизводители, вновь созданные и функционирующие в течение длительного времени.

Налоговая система должна быть дифференцирована по налогам и льготам, предусматривать равные возможности при защите интересов участников налоговых отношений и одинаковую ответственность в случае нарушения законодательства о налогах и сборах.

Структурным компонентом налогового механизма являются также принципы налогообложения, определенные в соответствии со статьей 3 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ) [1]:

1) принцип всеобщности и равенства налогообложения: каждый обязан участвовать в формировании финансовых ресурсов, на всех налогоплательщиков возлагаются обязанности по уплате налогов;

2) принцип отсутствия дискриминационного характера налогов – налоги и сборы не могут иметь дискриминационный характер и различно применяться исходя из социальных, расовых, национальных, религиозных и других подобных критериев. Не допускается устанавливать дифференцированные ставки налогов и сборов, налоговые льготы в зависимости от форм собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала (кроме ввозных таможенных пошлин);

3) принцип экономической определенности;

4) принцип соблюдения единого экономического пространства: не допускается устанавливать налоги и сборы, нарушающие единое экономическое пространство Российской Федерации и, в частности, прямо или косвенно ограничивающие свободное перемещение в пределах территории Российской Федерации товаров (работ, услуг) или финансовых средств, либо иначе ограничивать или создавать препятствия не запрещенной законом экономической деятельности физических лиц и организаций;

5) принцип определенности элементов налогообложения состоит в том, что при установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения.

В процессе взаимодействия инструментов налогового механизма раскрываются функции, характерные для налоговой системы в конкретный период времени.

Обеспечение финансовых потребностей государства реализуется через фискальную функцию налогов, которая на протяжении длительного периода считалась достаточной для функционирования налогового механизма. Однако необходимость перераспределения налоговых доходов и гармонизация интересов государства и налогоплательщика привели к сужению сферы влияния фискальной функции и реализации регулирующей функции.

В связи с этим можно выделить фискальное и регулирующие свойства налогового механизма, причем последнее в процессе взаимодействия смягчает действие фискального свойства, уравнивая его наличием в налогообложении льгот, освобождений и других элементов [4].

Фискальное свойство налогового механизма проявляется в обеспечении стабильных налоговых поступлений в бюджетную систему и достаточных для финансирования потребностей государства, в частности на развитие отраслей экономики. Эффективность данного свойства проявляется в стабильном росте налоговых доходов в результате экономического роста в отрасли за счет увеличения налоговых баз и источников уплаты налогов.

В случае сокращения налоговых поступлений необходимо идентифицировать причины снижения налоговых доходов в целях пересмотра направлений налоговой политики и механизмов исчисления налогов. При этом основные причины могут быть связаны с отсутствием взаимосвязи налоговых поступлений с финансово-экономическими показателями налогоплательщика или о неэффективной работе налоговых органов по обнаружению схем уклонения от уплаты налогов.

Регулирующее свойство налогового механизма выражается в использовании налоговых платежей и элементов налога для стимулирования и дестимулирования экономического роста в отрасли, регулирования процессов воспроизводства ресурсов и инвестиционной деятельности.

Регулирующее свойство способствует выполнению фискальной функции налоговой системы при сохранении заинтересованности товаропроизводителей в дальнейшем развитии производства продукции. Данное свойство проявляется также в рамках налогового администрирования и управления налогообложением.

Во взаимосвязи с фискальным и регулирующим свойствами налогового механизма находится контрольное свойство, выражающееся в контроле со стороны налоговых органов за правильностью исчисления и своевременностью внесения налогов в бюджетную систему РФ.

Контрольную функцию реализует не только налоговые органы, но и сами налогоплательщики при оценке схем оптимизации и рисков применения к ним налоговых санкций.

Концепция налогового механизма строится на балансе выделенных функций в процессе аккумулирования налоговых доходов и обосновании изменений в законодательстве о налогах и сборах.

Результативность инструментов налогового механизма определяется способностью учитывать изменения макроэкономической ситуации.

В связи с этим возникает необходимость выделения такого важного свойства налогового механизма, как гибкость, эластичность или мобильность.

Эластичность как свойство налогового механизма позволяет сгладить разрыв в уровне доходов по отраслям и диспаритет цен на продукцию.

Моделирование налогового механизма сводится к построению системы принятия налоговых решений, отвечающих требованиям универсальности, мобильности и адаптируемости.

Наиболее распространенной в экономической литературе классификацией моделей является их деление на дескриптивные, предикативные и нормативные.

Дескриптивные модели – это модели описательного характера, используются для анализа и оценки налоговой системы государства, системы налогообложения предприятия, др.

Предикативные модели – это модели предсказательного характера, используются для прогнозирования налоговых доходов, налоговой нагрузки, уровня собираемости, налоговых обязательств, др.

Нормативные модели позволяют сравнивать фактические налоговые показатели с ожидаемыми показателями, рассчитанными по бюджету.

Концепция налогового механизма позволяет адаптировать налоговую систему к отраслевой специфике и моделировать результаты изменений в налогообложении.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Налоговый кодекс Российской Федерации [Текст]. - М.: Эксмо, 2013. - 560 с.
2. Пушкарева, В.М. История мировой и русской финансовой науки и политики [Текст] / В.М. Пушкарева. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 272 с.
3. Смит, А. Исследование о природе и причинах богатства народов [Текст] / А. Смит. – М.: Эксмо, 2007. – 960 с.
4. Юткина, Т.Ф. Налоги и налогообложение: Учебник [Текст] / Т.Ф. Юткина. – М.: ИНФРА-М, 2008. – 576 с.

Варакса Наталия Геннадьевна

ФГБОУ ВПО «Государственный университет-УНПК»

Доктор экономических наук, профессор кафедры «Бухгалтерский учет и налогообложение»

302020, г. Орел, Наугорское шоссе, 40

Тел.: (4862) 41-98-60

E-mail: konfer_2005@mail.ru

N.G. VARAKSA

TAX MECHANISM AS THE MAIN INSTRUMENT OF IMPLEMENTATION OF THE TAX POLICY

Tax mechanism as a tool for the implementation of the tax policy is designed to be stimulating function aimed at ensuring an economically justified the withdrawal of funds to the budget system and maintaining the interest of producers in the further development and increasing the effectiveness of production. The article considers the conceptual bases of formation of the tax mechanism.

Keywords: tax mechanism, tax policy, structural elements.

BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)

1. Nalogovyy kodeks Rossijskoj Federacii [Tekst]. - M.: Jeksmo, 2013. - 560 s.
2. Pushkareva, V.M. Istorija mirovoj i russoj finansovoj nauki i politiki [Tekst] / V.M. Pushkareva. – M.: Finansy i statistika, 2003. – 272 s.
3. Smit, A. Issledovanie o prirode i prichinah bogatstva narodov [Tekst] / A. Smit. – M.: Jeksmo, 2007. – 960 s.
4. Jutkina, T.F. Nalogi i nalogooblozhenie: Uchebnik [Tekst] / T.F. Jutkina. – M.: INFRA-M, 2008. – 576 s.

Varaksa Nataliya Gennad'evna

State University-ESPC

Doctor of Economic Sciences, Professor of the Department «Accounting and taxation»

302020, Orel, Naugorskoe sh., 40

Ph.: (4862) 41-98-60

E-mail: konfer_2005@mail.ru

НАУЧНОЕ РАЗВИТИЕ ЭКОНОМИКИ **И УПРАВЛЕНИЯ ПРЕДПРИЯТИЕМ**

УДК 658.8.012.2

В.С. ОГАНЯН

АЛГОРИТМ ОПТИМАЛЬНОГО РАЗМЕЩЕНИЯ МАРКЕТИНГОВОГО ПЛАНА ПРОДАЖ ПО ПОДРАЗДЕЛЕНИЯМ МНОГОПРОФИЛЬНОГО БИЗНЕСА, ПРОИЗВОДЯЩЕГО И РЕАЛИЗУЮЩЕГО НА РЫНКЕ ТОВАРЫ НАРОДНОГО ПОТРЕБЛЕНИЯ

Одной из главных задач маркетингового планирования является разработка плановых заданий по номенклатуре и объемам продаж товаров, поставляемых на рынок, а также распределение заданий по подразделениям бизнеса. Задача размещения маркетингового плана продаж по подразделениям бизнеса не тривиальна с математической точки зрения. В статье доказана теорема и на ее основе предложен простой и эффективный алгоритм ее решения.

***Ключевые слова:** маркетинг, план продаж, оптимальный план, принятие решений.*

Бизнес, ориентированный на производство и реализацию товаров народного потребления, особенно, если это средний или крупный бизнес, как правило, является многопрофильным. Он включает магазины, ориентированные на реализацию товаров разных категорий (продуктовые, по продаже инструментов, дачной мебели и др.), подразделения, оказывающие транспортные услуги населению, предприятия мелкооптовой торговли и др. При этом, маркетинговые подразделения, в подавляющем большинстве случаев, централизованы.

Одной из главных задач маркетингового планирования является разработка плановых заданий по номенклатуре и объемам продаж товаров, поставляемых на рынок и распределение заданий по подразделениям бизнеса. Как справедливо пишет Д. Мерсер в книге «ИБМ: Управление самой преуспевающей корпорацией мира»: «План продаж является самым важным стратегическим документом корпорации. Его создание и выполнение считается достаточно важным делом, чтобы оправдать существование специального подразделения в корпорациях – отдела (управления) маркетинга, занятого разработкой плана продаж, в котором излагаются задачи торговому персоналу на предстоящий год с подробным изложением заданий по квоте каждому торговому представителю, служащий единственным значимым критерием качества его работы» [1].

Маркетинговый план продаж должен учитывать не только ожидаемый платежеспособный спрос, конкуренцию и качество предлагаемых товаров, но также и возможности подразделений бизнеса (магазинов, торговых площадок, мелкооптовых торговых центров) обеспечить поставку и реализацию товара.

Когда бизнес включает несколько более или менее специализированных подразделений и сформирована номенклатура товаров, которые предполагается поставлять на рынок, то возникает задача размещения маркетингового плана продаж по подразделениям бизнеса. Эта задача не тривиальна с математической точки зрения.

При разработке маркетингового плана продаж необходимо учитывать, что, с одной стороны, не всякое подразделение способно реализовывать любой товар и, с другой стороны, имеется определенная взаимозаменяемость подразделений. Например, продуктовые магазины могут в ограниченном объеме реализовывать продукты бытовой химии. Кроме того, необходимо учитывать, что подразделение должно обеспечить доведение товара до конечного потребителя, включая доставку, хранение, предпродажный контроль.

Введем обозначения:

- $i = 1, \dots, I$ – индекс, нумерующий подразделение;
- I – количество подразделений бизнеса, способных обеспечивать доведение до потребителей товары определенной категории;
- $j = 1, \dots, J$ – индекс, нумерующий наименования категории товара в номенклатуре;
- J – общее количество наименований товаров в номенклатуре, предусмотренной маркетинговым планом продаж;
- $\alpha_{i,j}$ – булева переменная, которой придается значение 1, если подразделение i будет реализовывать товар j и 0 – в противном случае;
- $r_{i,j}$ – затраты при использовании подразделения i при реализации товара j .

При этом, мы предполагаем, что $r_{i,j}$ включает не только условно-постоянные затраты (аренда помещений, зарплата персонала, работающего по твердой ставке и др.), но так же и переменные затраты (топливно-энергетические ресурсы, зарплата работников по сдельной системе и др.), отнесенные на единицу проданного товара категории j .

В таком случае критерием оценки маркетингового плана продаж и распределения заданий по продажам по подразделениям бизнеса являются совокупные затраты подразделений на реализацию всех товаров по всей номенклатуре:

$$\sum_{i=1}^I \sum_{j=1}^J r_{i,j} \alpha_{i,j} \rightarrow \min \quad (1)$$

Эту задачу можно представить в виде двудольного графа, представленного на рисунке 1.

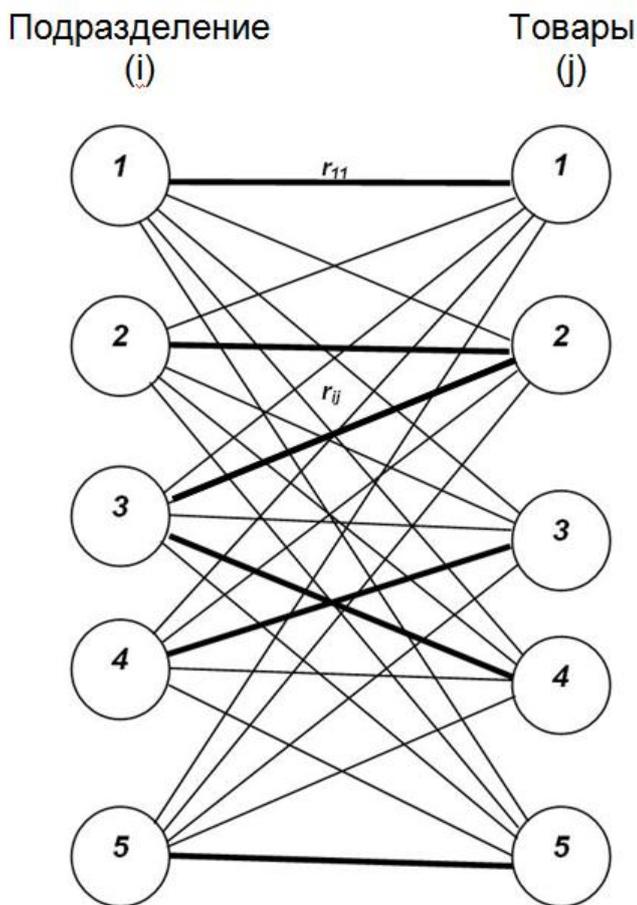


Рисунок 1 – Двудольный граф*

* вершины слева – подразделения бизнеса; вершины справа – категории товаров; веса дуг – затраты.
Жирной линией выделены дуги подграфа в соответствии с распределением заданий маркетингового плана продаж по подразделениям бизнеса.

Вершины графа расположенные в левом столбце изображают подразделение бизнеса (специализированные магазины, мелкооптовые базы и др.), а вершины справа – категории товаров. Вершина слева соединяется дугой с вершиной справа, если соответствующее подразделение реализует соответствующий товар. Дугам графа приписываются веса, равные затратам $g_{i,j}$.

Если предположить, что каждое подразделение способно реализовывать любой товар, то дуги соединят каждую вершину слева с каждой вершиной справа (эти дуги изображены тонкими линиями на рисунке 1).

В реальности не всякое подразделение может реализовывать любой товар. Поэтому задача распределения плановых заданий предстает как задача поиска подграфа исходного графа, в котором каждая дуга отражает реальные плановые задания подразделения по реализации того или иного товара. При этом, возможно, что одно подразделение реализует товары одной категории.

Например, на рисунке 1 подразделение $i = 1$ реализует только товары категории $j = 1$. Возможно, что подразделение реализует несколько категорий товаров (на рисунке 1 подразделение 3 реализует товары 2-ой и 4-ой категорий), а также возможно привлечение нескольких подразделений для реализации товара одной категории (для реализации товара 2-ой категории привлекаются 2-е и 3-е подразделения).

В целом, таким образом, задача распределения заданий маркетингового плана продаж по подразделениям бизнеса предстает как задача поиска такого подграфа двудольного графа, который удовлетворяет критерию (1) и обеспечивает выполнение плана с учетом специализации подразделений и их возможностей по объемам реализации товаров.

Потенциальная возможность реализации товара (ВРТ) определяется сочетанием основных характеристик предприятия торговли. Характеристики регламентированы национальными стандартами Российской Федерации (ГОСТ Р 51773-2009) и включают: специализацию торговой деятельности; вид торговли; площадь торгового объекта; ассортимент товаров; форму торгового обслуживания покупателей; отличительные особенности. Сочетание этих характеристик определяет возможности предприятия торговли по обслуживанию клиентов и объемам продаж при наличии соответствующего спроса.

Например, магазин, торгующий продуктами питания и имеющий торговую площадь в 300 м^2 способен обслужить до 50 человек в час и продать за это время до 500 кг продуктов.

На основе имеющихся статистических данных и известных нормативов можно рассчитать возможности предприятия по реализации товара определенной категории. Далее под ВРТ мы будем понимать количество товара, которое способно реализовать предприятие торговли за период планирования (например, месяц или год), в натуральных единицах.

Например, если продуктовый магазин при полной нагрузке способен продать за месяц 5 тн. продуктов, то его ВРТ = 5 тн., а если магазин инструментов способен продать 1500 ед. товаров за месяц, то соответственно, для него ВРТ = 1500 шт.

Пусть G_i обозначает множество товаров, для реализации которых может осуществлять подразделение i , а Q_j – множество подразделений, которые могут реализовывать товары категории j .

Лемма 1: Если для любой пары j и j' $Q_j \cap Q_{j'} = \emptyset$ и ограничения по ВРТ отсутствуют, то набор подразделений, составленный из минимально затратных альтернатив оптимален.

Доказательство. По определению Q_j – достаточное или избыточное множество.

Достаточность означает, что подразделение, включенное в Q_j обеспечивает возможность выполнения всех операций, предусмотренных технологией реализации товара категории j .

Если Q_j не является избыточным, то оно не содержит альтернатив.

Безальтернативный вариант одновременно является лучшей альтернативой, так как он незаменим.

Следовательно, в этом случае Q_j уже является набором минимально затратных альтернатив, который не может быть улучшен и поэтому является оптимальным. Это утверждение справедливо при наличии товаров только одной категории.

Условие $Q_j \cap Q_{j'} = \emptyset$ делает реализацию товаров взаимно независимой и позволяет распространить утверждение на случай многих товаров.

Предположим, что Q_j – избыточное множество, то есть содержит подразделения, которые являются альтернативными с точки зрения возможности реализации товаров.

Пусть $i \in Q_j$ и $i' \in Q_{j'}$.

При этом, G_i и $G_{i'}$ являются наборами категорий товаров, в реализации которых может подразделение i и подразделение i' соответственно.

Поскольку $j \in G_i \cap G_{i'}$, то товар j может реализовываться как подразделением i , так и подразделением i' .

$E = \bigcap_{i \in Q_j} G_i$ – перечень подразделений, каждое из которых способно продавать товар категории i .

Если E содержит один элемент i , то полагаем $\alpha_{i,j} = 1$.

Если все элементы E альтернативны, то найдем i из условия $\min_{r_{ij}} \{j \in E\}$ и положим $\alpha_{i,j} = 1$.

Если E содержит не только альтернативное, но и взаимно дополнительные подразделения, то выделяем в E подмножества E_k , $k = 1, \dots, K$ такие, что каждое E_k содержит

только альтернативные варианты подразделений, $E = \bigcup_{k=1}^K E_k$ и для любых $k \neq k'$ пересечение

$$E_k \cap E_{k'} = \emptyset.$$

Для каждого k найдем i_k из условия $\min_{r_{ij}} \{j \in E_k\}$ и полагаем $\alpha_{i_k,j} = 1$.

Решение $\{\alpha_{i_k,j} \mid \forall k\}$ является оптимальным, так как не может быть улучшено за счет каких-либо замен подразделений. Что и требовалось доказать.

Лемма 2: Если при условиях леммы 1 имеются ограничения подразделений по ВРТ, то добавление подразделений, имеющих резервы по ВРТ по порядку возрастания затрат $r_{i,j}$ сохранит оптимальность решения.

Доказательство. Если какое-либо подмножество E_k содержит более одного альтернативного элемента и альтернативность не означает несовместимость, то элементы E_k упорядочиваем по мере возрастания затрат $r_{i,j}$.

Пусть l нумерует элементы E_k так, что $r_{i_{l+1},j} > r_{i_l,j}$.

Переходя от l к $l+1$ полагаем $\alpha_{i_l,j} = 1$ до тех пор, пока суммарная ВРТ подразделения не станет достаточной.

Таким образом, сформирована выборка $\{\alpha_{i_l,j} \mid l = 1, \dots, \bar{l}\}_k$ подразделений из E_k .

При этом, решение $\{\{\alpha_{i_l,j} \mid l = 1, \dots, \bar{l}\}_k \mid \forall k\}$ является оптимальным, так как не может быть улучшено путем замен подразделений. Что и требовалось доказать.

Лемма 3: Если при условиях леммы 2 снять требование $Q_i \cap Q_{i'} = 0$ то решение $\left\{ \left\{ \alpha_{i,j} \mid l = 1, \dots, \bar{l} \right\}_k \mid \forall k \right\}$ теряет свойство оптимальности.

Доказательство. При наличии условия $Q_i \cap Q_{i'} = 0$ решение $\left\{ \left\{ \alpha_{i,j} \mid l = 1, \dots, \bar{l} \right\}_k \mid \forall k \right\}$ отличается тем, что каждое подразделение участвует в реализации товаров только одной категории.

Снятие этого условия означает, что одно и тоже подразделение может одновременно реализовывать нескольких товаров.

Если подразделение i включено в решение $\left\{ \left\{ \alpha_{i,j} \mid l = 1, \dots, \bar{l} \right\}_k \mid \forall k \right\}$, если $Q_i \cap Q_{i'} \neq 0$, $r_{ij} < r_{i'j}$ и, кроме того, ВРТ подразделения i достаточно для реализации как товара категории j , так и товара категории j' , то исключив подразделение i' и заменив его на подразделение i можно уменьшить $\sum_{i=1}^I \sum_{j=1}^J r_{i,j} \alpha_{i,j}$ и, следовательно, улучшить решение $\left\{ \left\{ \alpha_{i,j} \mid l = 1, \dots, \bar{l} \right\}_k \mid \forall k \right\}$. Что и требовалось доказать.

Теорема: Набор подразделений бизнеса, составленный из минимально затратных альтернатив, дополненный не взаимоисключающими минимально затратными свободными альтернативами для обеспечения необходимых ВРТ и улучшенный допустимыми заменами более затратных недогруженных по ВРТ и менее затратными, оптимален.

Доказательство. Согласно леммы 1 решение $\left\{ \alpha_{i,k} \mid \forall k \right\}$ является условно оптимальным без учета ограничений по ВРТ подразделения и в предположении, что каждое подразделение может быть использовано при реализации только товаров только одной категории.

Согласно леммы 2 это решение может быть дополнено не взаимоисключающими минимально затратными свободными альтернативами, что позволяет получить оптимальное решение $\left\{ \left\{ \alpha_{i,j} \mid l = 1, \dots, \bar{l} \right\}_k \mid \forall k \right\}$, учитывающее ограничения по ВРТ и обеспечить оптимальность.

Согласно леммы 3 решение $\left\{ \left\{ \alpha_{i,j} \mid l = 1, \dots, \bar{l} \right\}_k \mid \forall k \right\}$ может быть улучшено при снятии ограничения $Q_i \cap Q_{i'} = 0$ за счет замены более затратных мощностей недогруженными менее затратными. Что и требовалось доказать.

Из теоремы следует алгоритм распределения заданий маркетингового плана продаж по подразделениям бизнеса:

1. Упорядочиваем множество $\left\{ r_{ij} \mid \forall i, \forall j \right\}$ по мере возрастания элементов.

Пусть $l = 1, \dots, L$ нумерует элементы по мере возрастания, то есть $r_{ij}^{l+1} > r_{ij}^l$.

Пусть $R = \{r_{ij}^1, r_{ij}^2, \dots, r_{ij}^l, \dots, r_{ij}^L\}$.

2. $i = 0$

3. $i = i + 1$

4. If $i > I$ then Stop

5. Из ряда $R = \{r_{ij}^1, r_{ij}^2, \dots, r_{ij}^l, \dots, r_{ij}^L\}$ выбираем элементы с фиксированным номером i и сохраняя отношение порядка элементов.

Полученный ряд обозначим R_i .

6. Из R_i выбираем по порядку возрастания l подразделение, для реализации товаров категории i .

7. Исключаем из R то подразделение, которое загружено полностью по ВРТ и переходим к 3.

Представленный алгоритм распределения заданий маркетингового плана продаж по подразделениям бизнеса гарантирует получение оптимального решения.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Мерсер, Д. ИБМ: Управление в самой преуспевающей корпорации мира [Текст] / Д. Мерседес. – М.: Прогресс, 1991.
2. Котлер, Ф. Маркетинг в третьем тысячелетии [Текст] / Ф. Котлер. – М: Издательство АСТ, 2000.
3. Робертс, Ф.С. Дискретные математические модели с приложениями к социальным, биологическим и экологическим задачам [Текст] / Ф.С. Робертс. – М.: Наука, 1986.

Оганян Вруйр Седракович

Всероссийский научно-исследовательский институт проблем вычислительной техники и информатизации
Аспирант

115114, г. Москва, 2-ой Кожевнический пер. д.8

Тел.: 8(499)235-27-71

V.S. OHANYAN

ALGORITHM OF THE OPTIMAL PLACEMENT OF THE MARKETING PLAN OF SALES BY DIVISIONS OF THE DIVERSIFIED BUSINESS, WHICH PRODUCING AND IMPLEMENTING TO THE MARKET THE CONSUMER GOODS

One of the main tasks of marketing planning is the development of targets under the nomenclature and the volume of sales of goods supplied to the market, and distribution of tasks for the business units. The task of placing of a marketing plan sales to business units not trivial from a mathematical point of view. In the article the theorem is proved and on its basis, a simple and fast algorithm for its solution is proposed.

Keywords: marketing, sales plan, optimal plan, decision-making.

BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)

1. Merser, D. IBM: Upravlenie v samoj preuspevajushhej korporacii mira [Tekst] / D. Mercedes. – М.: Progress, 1991.
2. Kotler, F. Marketing v tret'em tysjacheletii [Tekst] / F. Kotler. – М: Izdatel'stvo AST, 2000.
3. Roberts, F.S. Diskretnye matematicheskie modeli s prilozhenijami k social'nym, biologicheskim i jekologicheskim zadacham [Tekst] / F.S. Roberts. – М.: Nauka, 1986.

Ohanyan Vruyr Sedrakovich

All-Russian scientific research Institute of problems of computer science and Informatization
Postgraduate student

115114, Moscow, 2nd kozhevniceskij Per. D.8

Ph.: 8(499)235-27-71

Уважаемые авторы!
Просим Вас ознакомиться с основными требованиями
к оформлению научных статей.

- Объем материала, предлагаемого к публикации, измеряется страницами текста на листах формата А4 и содержит от 3 до 9 страниц; все страницы рукописи должны иметь сплошную нумерацию.

- Статья предоставляется в 1 экземпляре на бумажном носителе и в электронном виде (по электронной почте или на любом электронном носителе).

- В одном сборнике может быть опубликована только **одна** статья **одного** автора, включая соавторство.

- Статья должна быть набрана шрифтом Times New Roman, размер 12 pt с одинарным интервалом, текст выравнивается по ширине; абзацный отступ – 1,25 см, правое поле – 2 см, левое поле – 2 см, поля внизу и сверху – 2 см.

- Статье должен быть присвоен индекс УДК.

- Название статьи, а также фамилии и инициалы авторов обязательно дублируются на английском языке.

- К статье прилагаются аннотация и перечень ключевых слов на русском и английском языке.

- В конце статьи приводятся:

- библиографический список, на который автор ссылается в тексте статьи;
- сведения об авторах в такой последовательности: фамилия, имя, отчество; учреждение или организация, ученая степень, ученое звание, должность, адрес, телефон, электронная почта.

- В тексте статьи желательно:

- не применять обороты разговорной речи, техницизмы, профессионализмы;
- не применять для одного и того же понятия различные научно-технические термины, близкие по смыслу (синонимы), а также иностранные слова и термины при наличии равнозначных слов и терминов в русском языке;
- не применять произвольные словообразования;
- не применять сокращения слов, кроме установленных правилами русской орфографии, соответствующими государственными стандартами.

- Сокращения и аббревиатуры должны расшифровываться по месту первого упоминания (вхождения) в тексте статьи.

- **Формулы** следует набирать в редакторе формул Microsoft Equation 3.0. **Формулы, внедренные как изображение, не допускаются!**

- **Рисунки** и другие иллюстрации (чертежи, графики, схемы, диаграммы, фотоснимки) следует располагать непосредственно после текста, в котором они упоминаются впервые.

- Подписи к рисункам (полужирный шрифт курсивного начертания 10 pt) выравнивают по центру страницы, в конце подписи точка не ставится:

Рисунок 1 – Текст подписи

С полной версией требований к оформлению научных статей Вы можете ознакомиться на сайте www.gu-unpk.ru, в разделе «Научные периодические издания»

Плата с аспирантов за опубликование статей не взимается.

Материалы статей печатаются в авторской редакции
Право использования произведений предоставлено авторами на основании
п. 2 ст. 1286 Четвертой части Гражданского Кодекса Российской Федерации

Адрес учредителя журнала:

федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего профессионального образования «Государственный университет - учебно-научно-производственный комплекс»
302020, г. Орел, Наугорское шоссе, 29
Тел.: (4862) 42-00-24
Факс: (4862) 41-66-84
www.gu-unpk.ru.
E-mail: unpk@ostu.ru

Адрес редакции:

федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего профессионального образования «Государственный университет - учебно-научно-производственный комплекс»
302020, г. Орел, Наугорское шоссе, 40
Тел./факс: (4862) 41-98-60
www.gu-unpk.ru.
E-mail: LVP_134@mail.ru.

Материалы статей печатаются в авторской редакции

Право использования произведений предоставлено авторами на основании п. 2 ст. 1286 Четвертой части Гражданского Кодекса Российской Федерации

Корректор, компьютерная верстка
Н.Г. Варакса

Подписано в печать 25.12.2013 г.
Формат 70x108 1/16. Усл. печ. л. 7.
Тираж 1000 экз.
Заказ № 82/14П1

Отпечатано с готового оригинал-макета на полиграфической базе
ФГБОУ ВПО «Госуниверситет - УНПК»
302030, г. Орел, ул. Московская, 65