



Научно-  
практический  
журнал  
Издается с 1995 года.

Выходит двенадцать раз в год

№ 11 (226) 2010

ноябрь

# Экономические и гуманитарные науки

Учредитель – Государственное образовательное учреждение высшего профессионального образования «Орловский государственный технический университет» (ОрелГТУ)

## СОДЕРЖАНИЕ

### Научная область использования учетно-аналитических систем

<i>Алимов С.А.</i> Теоретические основы управленческого учета услуг по транспортировке и предоставлению природного газа потребителям.....	5
<i>Малкина Е.Л.</i> Бухгалтерский учет начисления взносов во внебюджетные фонды.....	13
<i>Комиссарова Е.С.</i> Направления деятельности внутреннего аудита.....	20
<i>Романчин С.В.</i> Управленческий учет как бизнес-процесс управления налоговой нагрузкой хозяйствующего субъекта....	23
<i>Макаренко Е.Н.</i> Система внутреннего и внешнего аудита в условиях функционирования МСФО и МСА.....	29
<i>Чайковский Д.В.</i> Интегрированная система управленческого учета рисков.....	34
<i>Иванова В.Г.</i> Система управленческого учета рисков лизинговых компаний.....	41
<i>Барышев С.Б.</i> Методические аспекты организации налогового учета.....	47
<i>Муртазина Р.К.</i> Учет затрат по центрам ответственности на производственных участках организаций общественного питания.....	53
<i>Лявшина Э.Р.</i> Теоретические основы анализа финансового состояния предприятия.....	59
<i>Коростелкин М.М.</i> Управленческая учетная система бизнес-процессов экономического субъекта.....	66
<i>Чернов А.Ю.</i> Организация службы внутреннего аудита в строительном комплексе.....	72

### Наука социального управления и общественного развития

<i>Полатов З.Т.</i> Президент и высшее должностное лицо субъекта Российской Федерации в системе государственной власти.....	79
---	----

#### Редакционный совет:

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

#### Главный редактор:

**Попова Л.В.**, д-р. экон. наук, проф.

#### Заместители

##### главного редактора:

**Маслов Б.Г.**, д-р. экон. наук, доц.  
**Коростелкина И.А.**, канд. экон. наук, доц.  
**Варакса Н.Г.**, канд. экон. наук, доц.

#### Члены редколлегии:

**Бархатов А.П.**, д-р. экон. наук, проф.  
**Гетьман В.Г.**, д-р. экон. наук, проф.  
**Павлова Л.П.**, д-р. экон. наук, проф.  
**Маслова И.А.**, д-р. экон. наук, проф.  
**Васильева М.В.**, канд. экон. наук, доц.

#### Ответственный за выпуск:

**Дедкова Е.Г.**

#### Адрес редакции:

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

Зарег. в Федеральной службе по надзору в сфере связи и массовых коммуникаций.

Свидетельство: ПИ № ФС77-35716 от 24 марта 2009 года

Подписной индекс **29503**

по объединенному каталогу «Пресса России»

© ОрелГТУ, 2010

Журнал входит в Перечень ведущих рецензируемых научных журналов и изданий, определенных ВАК, для публикации основных научных результатов диссертаций на соискание ученых степеней доктора и кандидата наук.



Научно-практический журнал  
Издается с 1995 года.

Выходит двенадцать раз в год

№ 11 (226) 2010

ноябрь

# Экономические и гуманитарные науки

Учредитель – Государственное образовательное учреждение высшего профессионального образования «Орловский государственный технический университет» (ОрелГТУ)

<p><i>Редакционный совет:</i>  <b>Голенков В.А.</b>, д-р. техн. наук, проф., председатель  <b>Радченко С.Ю.</b>, д-р. техн. наук, проф., зам. председателя  <b>Борзенков М.И.</b>, канд. техн. наук, доц.  <b>Колчунов В.И.</b>, д-р. техн. наук, проф.  <b>Попова Л.В.</b>, д-р. экон. наук, проф.  <b>Степанов Ю.С.</b>, д-р. техн. наук, проф.  <b>Константинов И.С.</b>, д-р. техн. наук, проф.  <b>Новиков А.Н.</b>, д-р. техн. наук, проф.  <b>Астафичев П.А.</b>, д-р юрид. наук, проф.  <b>Иванова Т.Н.</b>, д-р техн. наук, проф.  <b>Киричек А.В.</b>, д-р техн. наук, проф.</p>	<p style="text-align: center;"><b>Научные направления в области финансов, налогов и кредита</b></p> <p><b>Крючков А.А.</b> Историческое развитие внебюджетных фондов в России и за рубежом..... 84</p> <p><b>Поздняев А.С.</b> Модель формирования налоговой базы и ее управления в соответствии с принципами налогообложения, предусмотренными налоговым законодательством..... 89</p> <p><b>Золочевская Е.Ю.</b> Методика прогнозирования налоговой нагрузки хозяйствующего субъекта..... 97</p> <p style="text-align: center;"><b>Научное развитие экономики и управления предприятием</b></p>
<p><i>Главный редактор:</i>  <b>Попова Л.В.</b>, д-р. экон. наук, проф.</p>	<p><b>Калиновский С.И.</b> Разработка процедуры процесса формирования организационной структуры управления корпоративной логистикой (на примере компании Механик-Сервис)..... 101</p>
<p><i>Заместители главного редактора:</i>  <b>Маслов Б.Г.</b>, д-р. экон. наук, доц.  <b>Коростелкина И.А.</b>, канд. экон. наук, доц.  <b>Варакса Н.Г.</b>, канд. экон. наук, доц.</p>	<p><b>Головина Л.А., Бирюков Я.В.</b> Особенности планирования производственной деятельности интегрированных агроформирований Орловской области..... 108</p>
<p><i>Члены редколлегии:</i>  <b>Бархагов А.П.</b>, д-р. экон. наук, проф.  <b>Гетьман В.Г.</b>, д-р. экон. наук, проф.  <b>Павлова Л.П.</b>, д-р. экон. наук, проф.  <b>Маслова И.А.</b>, д-р. экон. наук, проф.  <b>Васильева М.В.</b>, канд. экон. наук, доц.</p>	<p><b>Гринь Т.А.</b> Рациональная форма внутрихозяйственного контроля..... 116</p> <p><b>Акопян А.Т.</b> Государственное регулирование конкурентоспособности сельскохозяйственной продукции..... 122</p>
<p><i>Ответственный за выпуск:</i>  <b>Дедкова Е.Г.</b></p>	<p><b>Арекеева Е.М.</b> Современные подходы к формированию системы управления основными фондами на предприятиях обрабатывающих отраслей..... 128</p>
<p><i>Адрес редакции:</i>          302020, г. Орел,          Наугорское шоссе, 40          (4862) 41-98-60          www.ostu.ru          E-mail: ecgum@ostu.ru</p>	<p><b>Гнидченко А.А.</b> Необходимость телекоммуникационной инфраструктуры для модернизации производства..... 132</p>
<p>Зарег. в Федеральной службе по надзору в сфере связи и массовых коммуникаций.          Свидетельство: ПИ № ФС77-35716 от 24 марта 2009 года</p>	<p><b>Мещерякова Н.С.</b> Анализ содержания понятий «полезность» и «ценность» товара в маркетинге как прикладной экономической науке..... 137</p> <p><b>Гурьянов М.А.</b> Эффективность и финансовая устойчивость сельскохозяйственных организаций..... 145</p>
<p>Подписной индекс <b>29503</b>          по объединенному каталогу «Пресса России»</p>	<p><b>Данцева Ю.Б.</b> Теоретические аспекты мотивации труда персонала в инновационной экономике..... 151</p>
<p>© ОрелГТУ, 2010</p>	



Scientifically-  
practical journal

Published since 1995.

The journal is published  
12 times a year

**№ 11 (226) 2010**  
**november**

# Economic Science and Humanities

Constitutor – The state educational institution of higher professional education «Orel State  
Technical University» (OrelSTU)

## CONTENTS

### *Scientific area of use of registration-analytical systems*

<b>Alimov S.A. Theoretical foundations of management accounting services for transportation and delivery of natural gas to consumers.....</b>	<b>5</b>
<b>Malkina E.L. Accounting assessment of extra-budgetary funds.....</b>	<b>13</b>
<b>Komissarova E.S. Activities of internal audit.....</b>	<b>20</b>
<b>Romanchin S.V. Management accounting as a business process management of the tax burden of an economic entity.....</b>	<b>23</b>
<b>Makarenko E.N. The system of internal and external audit in the functioning of IFRS and ISA.....</b>	<b>29</b>
<b>Tchaikovsky D.V. Integrated system management accounting risk.</b>	<b>34</b>
<b>Ivanova V.G. System of management accounting risk in leasing companies.....</b>	<b>41</b>
<b>Baryshev S.B. Methodological aspects of tax accounting.....</b>	<b>47</b>
<b>Murtazina R.K. Cost accounting responsibility centers on job sites catering.....</b>	<b>53</b>
<b>Lyavshina E.R. The theoretical basis of analysis of financial condition of the company.....</b>	<b>59</b>
<b>Korostelkin M.M. Management accounting system business processes of the economic entity.....</b>	<b>66</b>
<b>Chernov A.Y. Organization of the internal audit service in the construction industry.....</b>	<b>72</b>

### *Science of social management and social development*

<b>Polatov Z.T. The president and the highest official subject of Russian Federation in the government system.....</b>	<b>79</b>
--	-----------

#### Editorial council:

**Golenkov V.A.,** *Doc. Sc. Tech.,*

*Prof., president*

**Radchenko S.Y.,** *Doc. Sc. Tech.,*

*Prof., vice-president*

**Borzenkov M.I.,** *Candidate Sc.*

*Tech., Assistant Prof.*

**Kolchunov V.I.,** *Doc. Sc. Tech.,*

*Prof.*

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

**Stepanov Y.S.,** *Doc. Sc. Tech., Prof.*

**Konstantinov I.S.,** *Doc. Sc. Tech.,*

*Prof.*

**Novikov A.N.,** *Doc. Sc. Tech., Prof.*

**Astafichev P.A.,** *Doc. Sc. Law., Prof.*

**Ivanova T.N.,** *Doc. Sc. Tech., Prof.*

**Kirichek A.V.,** *Doc. Sc. Tech., Prof.*

#### Editor-in-chief:

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

#### Editor-in-chief Assistants:

**Maslov B.G.,** *Doc. Sc. Ec., Assistant*

*Prof.*

**Korostelkina I.A.,** *Candidate Sc. Ec.,*

*Assistant Prof.*

**Varaksa N.G.,** *Candidate Sc. Ec.,*

*Assistant Prof.*

#### Associate Editors:

**Barkhatov A.P.,** *Doc. Sc. Ec., Prof.*

**Get'man V.G.,** *Doc. Sc. Ec., Prof.*

**Pavlova L.P.,** *Doc. Sc. Ec., Prof.*

**Maslova I.A.,** *Doc. Sc. Ec., Prof.*

**Vasil'eva M.V.,** *Candidate Sc. Ec.,*

*Assistant Prof.*

#### Responsible for edition:

**Dedkova E.G.**

#### Address:

302020 Orel,

Naugorskoye Chaussee, 40

(4862) 41-98-60

www.ostu.ru

E-mail: ecgum@ostu.ru

Journal is registered in Federal Agency of supervision in sphere of communication and mass communications. The certificate of registration ПИ № ФС77-35716 from 24.03.09

Index on the catalogue of the «**Pressa Rossi**» **29503**

© OSTU, 2010

Journal is included into the list of the leading peer-reviewed scientific journals and publications identified by Higher Examination Board for the publication of major scientific results of dissertations for the degree of doctor and candidate of sciences.



Scientifically-  
practical journal

Published since 1995.

The journal is published  
12 times a year

**№ 11 (226) 2010**  
**november**

# Economic Science and Humanities

Constitutor – The state educational institution of higher professional education «Orel State  
Technical University» (OrelSTU)

*Editorial council:*

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

*Editor-in-chief:*

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

*Editor-in-chief Assistants:*

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

*Associate Editors:*

**Barkhatov A.P.**, *Doc. Sc. Ec., Prof.*  
**Get'man V.G.**, *Doc. Sc. Ec., Prof.*  
**Pavlova L.P.**, *Doc. Sc. Ec., Prof.*  
**Maslova I.A.**, *Doc. Sc. Ec., Prof.*  
**Vasil'eva M.V.**, *Candidate Sc. Ec., Assistant Prof.*

*Responsible for edition:*

**Dedkova E.G.**

*Address:*

302020 Orel,  
Naugorskoye Chaussee, 40  
(4862) 41-98-60  
www.ostu.ru  
E-mail: ecgum@ostu.ru

Journal is registered in Federal Agency of supervision in sphere of communication and mass communications. The certificate of registration ПИ № ФС77-35716 from 24.03.09

Index on the catalogue of the «**Pressa Rossi**» **29503**

© OSTU, 2010

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

<b>Kruchkov A.A. The historical development of extra-budgetary funds in Russia and abroad.....</b>	<b>84</b>
<b>Pozdnyaev A.S. Model of the tax base and its management in accordance with the principles of taxation provided for by the tax legislation.....</b>	<b>89</b>
<b>Zolochevskaya E.Y. Method of forecasting the tax burden of an economic entity.....</b>	<b>97</b>

## *Scientific development of economy and operation of business*

<b>Kalinowskii S.I. Develop procedures for the process of forming the organizational structure of corporate management logistics (for example, the company's mechanic Service).....</b>	<b>101</b>
<b>Golovina L.A. Birukov Y.V. Features of the integrated planning of production activities agroformations of Orel region.....</b>	<b>108</b>
<b>Grin' T.A. Rational form of on-farm control.....</b>	<b>116</b>
<b>Akopjan A.T. Government regulation agricultural competitiveness</b>	<b>122</b>
<b>Arekeeva E.M. Current approaches to the formation of asset management in manufacturing industries.....</b>	<b>128</b>
<b>Gnidchenko A.A. The need for telecommunications infrastructure for the modernization of production.....</b>	<b>132</b>
<b>Mescherjakova N.S. The content analysis of the concepts of «utility» and «value» of goods in marketing as an applied economics.....</b>	<b>137</b>
<b>Gur'yanov M.A. Efficiency and financial sustainability of the agricultural organizations.....</b>	<b>145</b>
<b>Dantseva Y.B. Theoretical aspects of personnel motivation in the innovation economy.....</b>	<b>151</b>

Journal is included into the list of the leading peer-reviewed scientific journals and publications identified by Higher Examination Board for the publication of major scientific results of dissertations for the degree of doctor and candidate of sciences.

# **НАУЧНАЯ ОБЛАСТЬ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ** **УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКИХ СИСТЕМ**

УДК 658.2

С.А. АЛИМОВ

## **ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА УСЛУГ ПО ТРАНСПОРТИРОВКЕ И ПРЕДОСТАВЛЕНИЮ ПРИРОДНОГО ГАЗА ПОТРЕБИТЕЛЯМ**

*В статье рассмотрены, с научной точки зрения, основы построения системы управленческого учета процесса оказания услуг по транспортировке и предоставлению природного газа потребителям и использования различных методов формирования себестоимости.*

**Ключевые слова:** управленческий учет, транспортировка и предоставление природного газа, себестоимость

*In article are considered, from the scientific point of view, a basis of construction of system of the administrative account of process of rendering of services in transportation and granting of natural gas to consumers and uses of various methods of formation of the cost price.*

**Keywords:** the administrative account, transportation and granting of natural gas, the cost price

Исторически российский бухгалтерский учет ориентирован на интересы единственного пользователя – государства. Поэтому учет и отчетность на большинстве российских предприятий носят явно выраженный налоговый характер. Однако развитие рыночных отношений в нашей стране, появление большого числа коммерческих организаций и глобализация национальной экономики поставили перед бухгалтерским учетом новые задачи. Одной из них стало предоставление информации менеджерам для принятия управленческих решений. В связи с этим, возникла необходимость создания системы внутренней информации – управленческого учета.

Официального определения управленческого учета в законодательных актах, входящих в систему нормативного регулирования Российской Федерации, нет. Это объясняется тем, что управленческий учет – внутренняя система организации и государство не может обязать организацию вести управленческий учет или предписать единые правила его ведения. Об этом свидетельствует сложившаяся практика развитых стран. Стандарты управленческого учета разрабатываются без вмешательства государства.

Значимым в проведении управленческого учета в организации, оказывающей услуги транспортировки и предоставления природного газа потребителям, является владение его методологией, исследовательскими приемами и методами. Для достижения цели исследования необходимо четко определить основные понятия: объект, предмет, принципы, функции и методы управленческого учета в организации. Графическая схема системы управленческого учета в организации, оказывающей услуги транспортировки и предоставления природного газа потребителям, приведена на рисунке 1.

Основополагающими понятиями, относительно которых рассматривается функционирование учета и анализа, являются затраты и расходы. Для эффективной работы с теоретической точки зрения систем управленческого учета в организациях, оказывающих услуги по транспортировке и предоставлению природного газа потребителям, необходимо дать четкое определение данным терминам и определить степень участия каждого из них в управленческом учете. В официальных документах и авторских публикациях термины «затраты» и «расходы» часто употребляют в самых разных значениях.



Рисунок 1 – Система управленческого учета в организациях

В словаре русского языка С.И. Ожегова для обозначения этих терминов приводятся следующие определения: «затрата – то, что истрачено, израсходовано...; расход – затрата, издержки, потребление, затрата чего-нибудь для определенной цели».[4]

В Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России дано наиболее экономически полное определение расходов в составе информации, формируемой в бухгалтерском учете для внешних пользователей. Расходами, согласно положениям нормативного документа, признается уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода или возникновение обязательств, которые приводят к уменьшению капитала, кроме изменений, обусловленных изъятиями собственников. При этом расходы включают в себя такие статьи, как затраты на производство реализованной продукции, оплату труда работников и управленческого персонала, амортизационные отчисления, а также потери (убытки от стихийных бедствий, продажи основных средств, изменения валютных курсов). В ПБУ 10/99 законодательно закреплено, что расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с выполнением работ и оказанием услуг.

В нормативных актах, регулирующих процесс налогообложения термины «расходы» и «затраты» употребляются в качестве синонимов. В соответствии с главой 25 «Налог на прибыль организаций» Налогового кодекса РФ расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты. Под обоснованными расходами законодателем понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Документально подтвержденными являются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с требованиями действующего законодательства РФ.

Исходя из представленных определений признаком отличия расходов от затрат является документационное обеспечение. Однако подобный признак градации не применим для управленческого учета. По мнению Л.В. Поповой, И.А. Масловой, В.А. Константинова, в целях управленческого учета целесообразно за отличительную особенность взять фактор времени и сделать расходы составляющей частью затрат.

Формирование информации о производственных затратах в управленческом учете должно быть основано на разработке их соответствующей классификации, контроле и определении способов их снижения. При этом основополагающим принципом классификации затрат, по мнению ученых, является принцип разграничения затрат и расходов как объектов управленческого учета. [3]

Таким образом, расходы представляют собой стоимость использованных ресурсов, которые полностью израсходованы или «потрачены» в течение определенного периода времени для получения доходов. Данный период не обязательно совпадает с моментом непосредственной оплаты ресурса. Затраты же – денежная оплата приобретенных товаров или услуг, которая со временем будет вычтена из прибыли предприятия (списана в расходы). Иными словами, расходы – это часть затрат, понесенных предприятием в связи с получением дохода. [2]

Для целей управления в организациях, оказывающих услуги транспортировки и предоставления природного газа потребителям, предусмотрен учет расходов по элементам затрат и статьям калькуляции. Перечень элементов затрат строго определен, а перечень калькуляционных статей каждая организация устанавливает самостоятельно. Рассмотрим состав и содержание расходов организаций на оказание услуг транспорта газа и его предоставления потребителям по элементам затрат на рисунке 2.



*Рисунок 2 – Классификация расходов по элементам затрат организации, оказывающих услуги транспортировки и предоставления природного газа потребителям*

Особенности построения системы управленческого учета в организации зависит от специфики деятельности хозяйствующего субъекта. На рисунке 3 рассмотрены особенности управленческого учета в газотранспортных организациях.

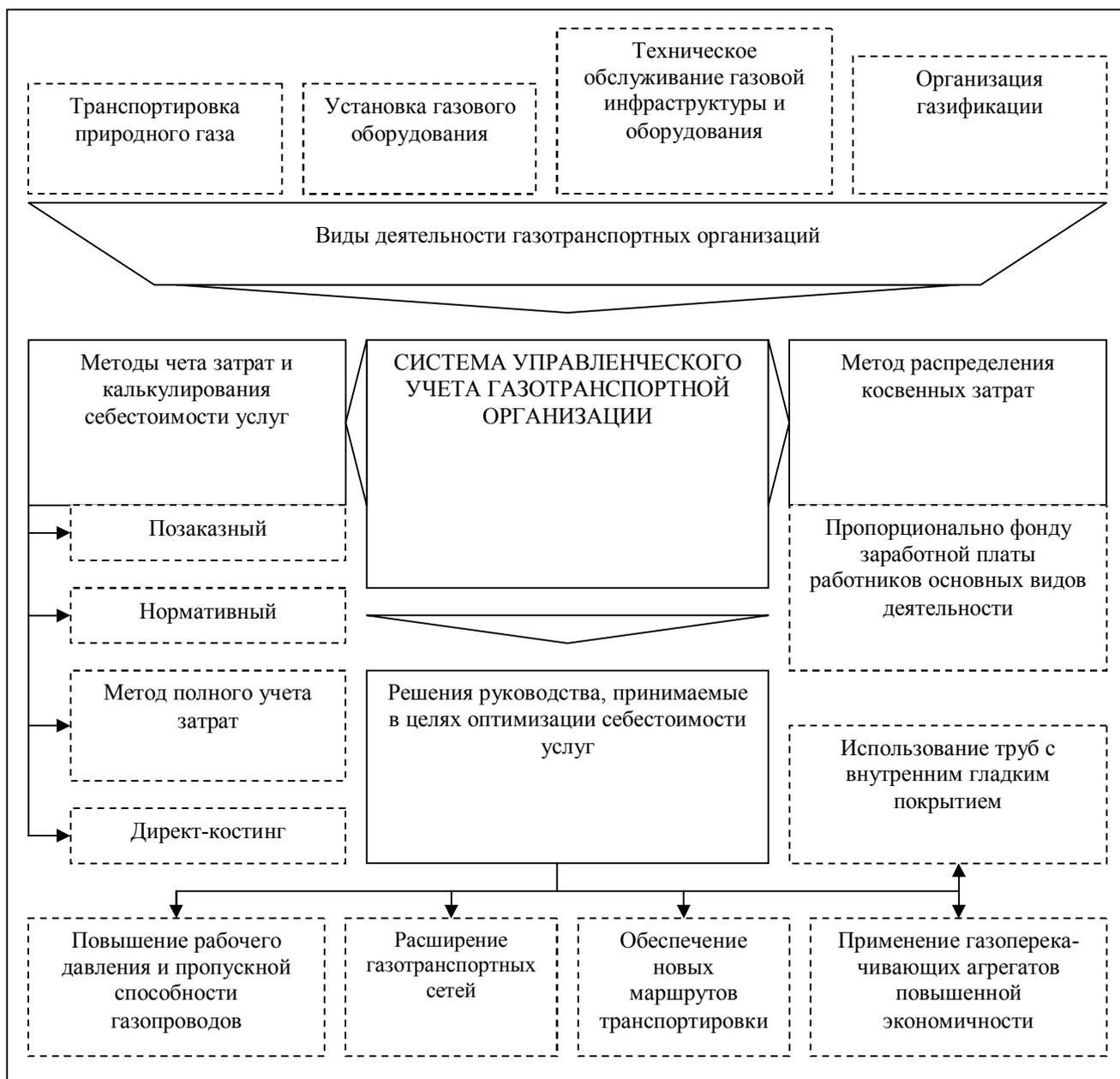


Рисунок 3 – Особенности управленческого учета в газотранспортных организациях

Позаказный метод учета себестоимости используется газораспределительными организациями при выполнении работ, оказании услуг по установке и техническому обслуживанию газовых приборов. При позаказном методе исчисления, все прямые затраты учитывают по статьям калькуляционного листа в соответствии с отдельными заказами. Косвенные затраты в газотранспортных организациях распределяются по видам деятельности пропорционально фонду оплаты труда работников основных видов деятельности, а внутри каждого вида деятельности включаются в себестоимость отдельных заказов в соответствии с коэффициентом распределения, устанавливаемым руководством организации. Принципиальной особенностью деятельности организаций, оказывающих услуги установки и технического обслуживания газового оборудования является краткосрочность выполнения заказа. Соответственно, незавершенного производства данная деятельность не образует. Порядок применения позаказного метода газотранспортными организациями представлен на рисунке 4.



Рисунок 4 – Схема применения позаказного метода в организациях, оказывающих услуги транспортировки и предоставления природного газа потребителям

Анализ затрат по каждому из выполненных заказов позволяет выявить рентабельные заказы, сопоставить затраты по одному и тому же заказу, произведенные в разное время. Однако применение данного метода является достаточно трудоемким процессом, так как требует детализации данных. [1]

Применение нормативного метода учета затрат и калькулирования себестоимости услуг в газотранспортных организациях возможно как для услуг, связанных с транспортировкой газа, так и для работ по установке, обслуживанию газового оборудования, подготовке проектной документации на строительство, реконструкции газовых сетей, иных газовых объектов и других услуг. Порядок применения нормативного метода в газотранспортных организациях представлен на рисунке 5.



*Рисунок 5 – Схема применения нормативного метода в газотранспортных организациях*

Особенностью нормирования затрат по обслуживанию газовой инфраструктуры при оказании услуг транспортировки природного газа является то, что норма затрат устанавливается на каждый километр газовой сети в зависимости от вида трубопровода.

Применение фактического метода учета затрат и калькулирования себестоимости услуг в газотранспортных организациях целесообразно применять непосредственно к услугам транспортировки природного газа. Однако, применение данного метода возможно для всех видов услуг оказываемых организациями, реализующих услуги транспортировки и предоставления природного газа потребителям. При фактическом методе учета затрат и калькулирования себестоимости оказанных услуг по транспортировке и предоставлению природного газа потребителям газотранспортными организациями может использоваться калькулирование с включением всех затрат и только их части – прямых затрат (директ-костинг). Метод полного учета затрат предусматривает непосредственное включение всех затрат в себестоимость, при этом организации газотранспортной отрасли распределяют постоянные затраты на себестоимость пропорционально фонду оплаты труда работников основных видов деятельности. Директ-костинг предполагает отнесение постоянных затрат на реализацию

Метод учета полных затрат применяется газотранспортными организациями, если необходимо проанализировать рентабельность оказываемых услуг по транспортировке и предоставлению природного газа потребителям и разработать ценовую политику. При этом цена услуг определяется как полная себестоимость, увеличенная на планируемую рентабельность. Применение метода директ-костинг целесообразно, когда необходимо принять внутреннее управленческое решение (например, о целесообразности оказания определенного вида услуг). Выбор одного из двух методов влияет на значение себестоимости услуг транспортировки и предоставления природного газа потребителям, а также на показатели финансовой отчетности газотранспортной организации. Метод учета полных затрат и директ-костинг рекомендуем использовать для принятия краткосрочных решений.

## **СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Горелова, М.Ю. Управленческий учет. Методы калькулирования себестоимости [Текст] / М.Ю. Горелова. – М.: НАЛОГ ИНФО, 2007. – 32 с.
2. Залевский, В.А. Современные модели организации управленческого учета процесса производства на предприятиях машиностроительного комплекса [Текст] / В.А. Залевский // Управленческий учет. – М.: ЗАО «Финпресс». – 2009. -№ 2. – С.6.
3. Константинов, В.А. Грамотное использование понятий «расходы», «затраты» и «издержки» в формировании основ внутренней учетно-аналитической системы промышленных предприятий [Текст] / В.А. Константинов, С.А. Алимов, М.Э. Генюкер // Управленческий учет. – М.: ЗАО «Финпресс». – 2006. -№ 2. – С.7.
4. Ожегов, С.И. Словарь русского языка [текст] / С.И. Ожегов. – М.: Оникс. – 2010. - 576 с.

### **Алимов Сергей Александрович**

Орловский государственный технический университет

302020, г. Орел, Наугорское шоссе, 40

Кандидат экономических наук, доцент кафедры «Бухгалтерский учет и налогообложение»

Тел. (4862) 41-95-35

E-mail: alimov\_sergei@mail.ru

Е.Л. МАЛКИНА

## БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ НАЧИСЛЕНИЯ ВЗНОСОВ ВО ВНЕБЮДЖЕТНЫЕ ФОНДЫ

*До 1 января 2010 года предприятия уплачивали единый социальный налог, поступающий в федеральный бюджет, и администрируемый Федеральной налоговой службой, а далее распределялся во внебюджетные фонды: Пенсионный фонд Российской Федерации, фонды обязательного медицинского страхования, Фонд социального страхования. Сегодня система расчетов с внебюджетными фондами в очередной раз реформирована: единый социальный налог заменен на систему страховых взносов предприятий непосредственно во внебюджетные фонды.*

**Ключевые слова:** бухгалтерский учет, внебюджетные фонды.

*Till January, 1st, 2010 of the enterprise paid the uniform social tax arriving in the federal budget and administered by Federal tax service, and further it was distributed in off-budget funds: the Pension fund of the Russian Federation, funds of obligatory medical insurance, social insurance Fund. Today the system of calculations with off-budget funds is once again reformed: the uniform social tax is replaced with system of insurance payments of the enterprises directly in off-budget funds.*

**Key words:** accounting, off-budget funds.

Государственные внебюджетные фонды являются составной частью финансовой системы Российской Федерации, представляя собой фонд денежных средств, образуемый вне федерального бюджета и бюджетов субъектов Российской Федерации и предназначенный для реализации конституционных прав граждан и удовлетворения некоторых потребностей социального и экономического характера. Внебюджетные фонды аккумулируют средства для реализации важнейших социальных гарантий – государственного пенсионного обеспечения, поддержки в сфере занятости, оказания бесплатной медицинской помощи, поддержки в случае потери трудоспособности, во время отпуска по беременности и родам, санаторно-курортного обслуживания и прочих. Расчеты с внебюджетными фондами являются важным аспектом бухгалтерского учета любой организации, механизм их осуществления в законе Российской Федерации неоднократно изменялся.

Расчеты по социальному страхованию и обеспечению играют важную роль и в формировании учетно-аналитической системы предприятия, объединяя в себе как бухгалтерский, так и налоговый учет.

Особое значение среди государственных внебюджетных фондов имеют социальные внебюджетные фонды, которые аккумулируют средства для реализации важнейших социальных гарантий. При создании социальных внебюджетных фондов традиционно ставится задача бесперебойного финансирования ключевых социальных обязательств государства, из чего следует, что внебюджетные фонды предназначены для целевого использования. Обычно в названии фонда указана цель расходования средств. Сегодня система внебюджетных фондов в России выглядит следующим образом (рисунок 1).

Система внебюджетных фондов Российской Федерации включает в себя Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования и обеспечения Российской Федерации, фонды обязательного медицинского страхования – Федеральный фонд обязательного медицинского страхования, и территориальные фонды обязательного медицинского страхования. Общегосударственная значимость названных социальных внебюджетных фондов позволяет законодателю отнести страховые взносы к числу особых обязательных платежей и запретить изъятие денежных средств государственных социальных внебюджетных фондов, в том числе и в целях погашения бюджетного дефицита. Страховой метод образования финансовых ресурсов государственных социальных внебюджетных

фондов, в свою очередь, и предопределил название платежей в эти фонды как «страховые взносы».



Рисунок 1 – Внебюджетные фонды в России

Уплата страховых взносов предприятиями производится по страховым тарифам - ставкам платежей по социальному страхованию с единицы страховой суммы за определенный период. Размер страховых тарифов в государственные социальные внебюджетные фонды устанавливается Федеральным законом. Рассмотрим функции и значение каждого внебюджетного фонда. Пенсионные фонды современных государств формируются по разной схеме в зависимости от модели пенсионного страхования: системы социальных пенсий и системы трудовых пенсий (рисунок 2).

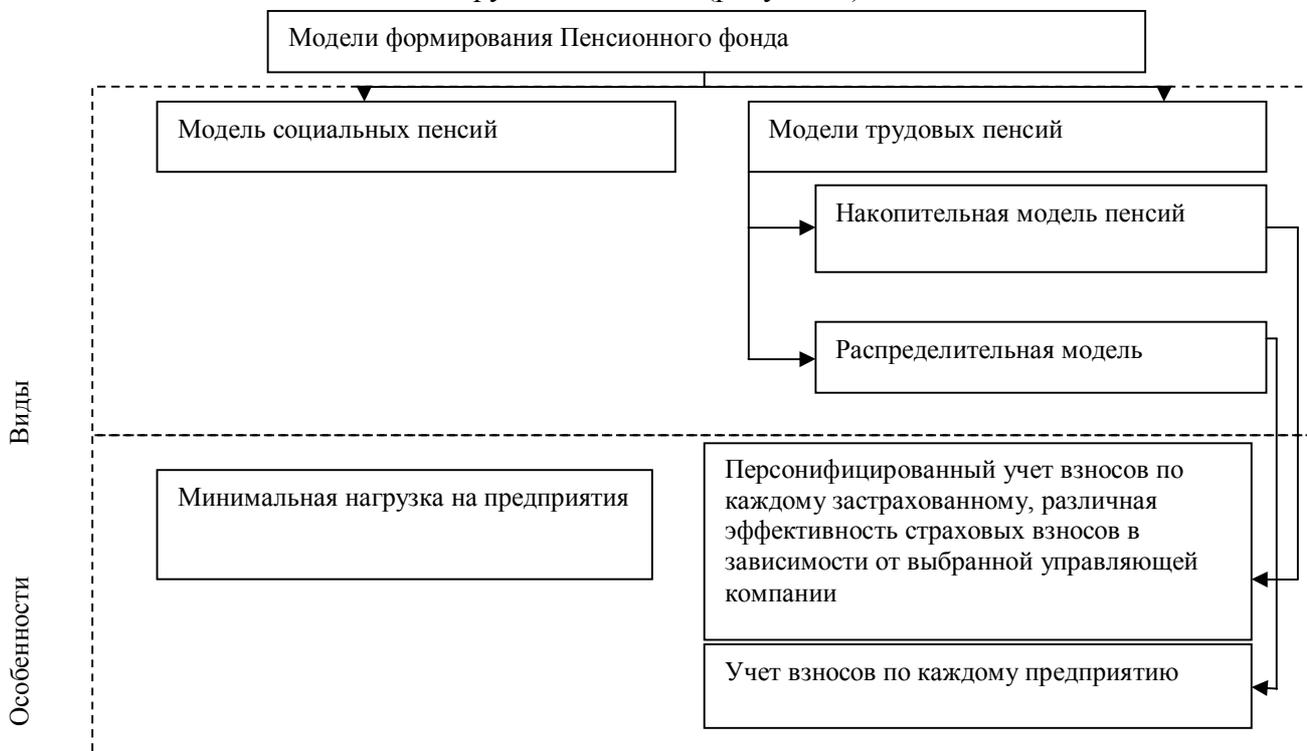


Рисунок 2 – Модели формирования финансов государственного внебюджетного пенсионного фонда

Модели формирования пенсионных фондов оказывают значительное влияние на финансы и учет предприятий. Так, в условиях социальных пенсий нагрузка на предприятия традиционно минимальна. Данное утверждение справедливо также для государств с

широкими возможностями дополнительного пенсионного обеспечения, когда минимальные страховые взносы уплачиваются предприятиями и включаются в себестоимость, а дополнительные взносы осуществляются по инициативе работника за счет собственных доходов. В Германии многие работодатели-предприятия формируют собственные пенсионные фонды по коллективному договору с работниками. Это позволяет предприятиям аккумулировать дополнительные средства на развитие деятельности, а работникам – обеспечить более высокую доходность пенсионных взносов. Дополнительные пенсии, выплачиваемые предприятием работникам, достигшим пенсионного возраста, в Германии составляют около 10% всех пенсионных выплат. В России такая система действует, например, для работников ОАО «Российские железные дороги», имеющего собственный дочерний негосударственный фонд.

Следует отметить, что в государствах с распределительной системой ведения персонифицированного учета страховых пенсионных взносов необязательно.

Пенсионный фонд Российской Федерации образован в конце 1990 года в целях государственного управления финансами пенсионного обеспечения в Российской Федерации. В настоящее время Фонд действует на основе Положения о нем, утвержденного Постановлением Верховного Совета РСФСР от 27 декабря 1991 года №2122-1 [1]. Пенсионный фонд Российской Федерации является самостоятельным финансово-кредитным учреждением и создан в целях государственного управления финансами пенсионного обеспечения в Российской Федерации. Таким образом, Пенсионный фонд Российской Федерации является государственным учреждением и осуществляет функции страховщика в системе обязательного пенсионного страхования [2].

Социальное страхование – мощный механизм достижения социального согласия, а степень его развития свидетельствует об уровне социальной защиты населения. Совместное участие работников и работодателей в управлении деятельностью этого института, взаимное доверие и сотрудничество – необходимые условия эффективного функционирования экономики. Фонд социального страхования представляет собой специализированную структуру, обеспечивающую функционирование всей многоуровневой системы государственного социального страхования. Фонд финансирует выплату пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, и ежемесячные пособия до достижения ребенком возраста полутора лет, а также пособия на погребение умерших. Кроме того, Фонд финансирует санаторно-курортное обслуживание работающих и членов их семей, детскую летнюю оздоровительную кампанию. В 2000 году Фонд социального страхования начал выплаты по возмещению вреда пострадавшим на производстве в рамках обеспечения нового вида страхования, введенного Федеральным законом № 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний».

Бюджет фонда обязательного медицинского страхования складывается из трех составляющих: страховых взносов работодателей, платежи администраций на неработающее население и средства федерального бюджета. Основная часть финансовых средств Фонда обязательного медицинского страхования расходуется на оплату медицинской помощи. Доля средств из бюджета на страхование неработающих составляет менее 30% в структуре доходов фондов системы обязательного медицинского страхования.

Материальным источником внебюджетных фондов является национальный доход. Преобладающая часть фондов создается в процессе перераспределения национального дохода. Основные методы мобилизации национального дохода в процессе его перераспределения при формировании фондов - специальные налоги и сборы, страховые взносы, средства из бюджета и займы.

В России вопрос формирования внебюджетных фондов является остро дискутируемым. Еще в 1998 году инициативной группой депутатов был выдвинут законопроект о создании специального федерального налога в целях формирования бюджетов фондов. Однако, такой налог был введен в 2001 году, а затем с 1 января 2010 года

– вновь упразднен и заменен системой страховых взносов предприятий во внебюджетные фонды с распределением поступлений аналогично ставкам единого социального налога на переходный период.

С 1 января 2010 года в системе расчетов по социальному страхованию и обеспечению введены значительные изменения. Ранее предприятия уплачивали единый социальный налог, распределяемый между внебюджетными фондами.

Объектом налогообложения являлись выплаты и иные вознаграждения, начисляемые налогоплательщиками в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказанием услуг, а так же авторским договорам за вычетом сумм, не подлежащих налогообложению (ранее действующая ст.238 НК РФ).

Учет расчетов по ЕСН предусматривал дифференциацию платежей с выделением федерального бюджета (в том числе Пенсионного фонда России), Фонда социального страхования РФ (ФСС РФ), Федерального фонда обязательного медицинского страхования (ФФОМС) и территориального фонда обязательного медицинского страхования (ТФОМС). Кроме того, помимо ЕСН с суммы заработной платы, начисленной работникам, некоторые предприятия платили страховые взносы от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний [3].

Работодатели ежемесячно вносили авансовые платежи по налогу непосредственно перед тем, как получить в банке средства для выплаты заработной платы работникам, но не позднее 15 числа месяца, следующего за месяцем, в котором была начислена заработная плата.

В отличие от единого социального налога, при расчете которого в 2009 году применялась регрессивная шкала налогообложения в зависимости от размера выплат, с 2010 года страховые взносы будут взиматься по единой ставке. Кроме того, установлена предельная базовая величина выплат и иных вознаграждений в пользу физических лиц, исчисленная нарастающим итогом, при превышении которой взносы взиматься не будут, которая на 2010 год составит 415 тыс. руб.

В последующие годы базовая величина будет индексироваться в соответствии с ростом средней заработной платы согласно решениям Правительства РФ.

С 2010 года налоговые органы контролировать уплату страховых взносов не будут. Взносы в Фонд социального страхования будет контролировать сам фонд, а уплату взносов в фонды медицинского страхования и Пенсионный фонд будут проверять специалисты Пенсионного фонда России. Отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие, девять месяцев календарного года и календарный год (расчетный период).

Вместе с индивидуальными персонифицированными сведениями с 1 июля 2010 года страхователь обязан представлять итоговые сведения о начисленных и уплаченных страховых взносах в целом за всех работающих у него застрахованных лиц. Начиная с 2011 года страхователь при представлении сведений на 50 и более работающих у него лиц за предшествующий отчетный период должен подать документы в электронном виде и с применением электронной цифровой подписи.

Пособие по временной нетрудоспособности за первые два дня по-прежнему будет выплачиваться за счет средств работодателя. В связи с введением базовой суммы, выше которой взносы не начисляются, с 2010 года установлен новый порядок определения предельного размера пособий. Средний дневной заработок, используемый при расчете данных пособий, не может превышать среднего дневного заработка, исчисленного следующим образом: предельная величина базы для начисления страховых взносов, разделенная на 365. Поскольку в 2010 году предельная величина базы равна 415 тыс. руб., средний дневной заработок для расчета указанных пособий в 2010 году составит 1136 руб. 99 коп. (415 000 руб. / 365). Эту предельную величину должен иметь в виду каждый страхователь, у которого работает застрахованный, при дальнейших расчетах указанных пособий. Максимальный размер пособия по временной нетрудоспособности установлен как

размер пособия в процентах к максимальному заработку, утрата которого на период временной нетрудоспособности страхуется. Максимум при страховом стаже:

- до 5 лет составит 20 750 руб. (415 000 руб. / 12 мес.\*60 %),
- от 5 до 8 лет - 27 666 руб. (415 000 руб. / 12 мес.\*80 %);
- 8 и более лет - 34 583 руб. (415 000 руб. / 12 мес.\*100 %).

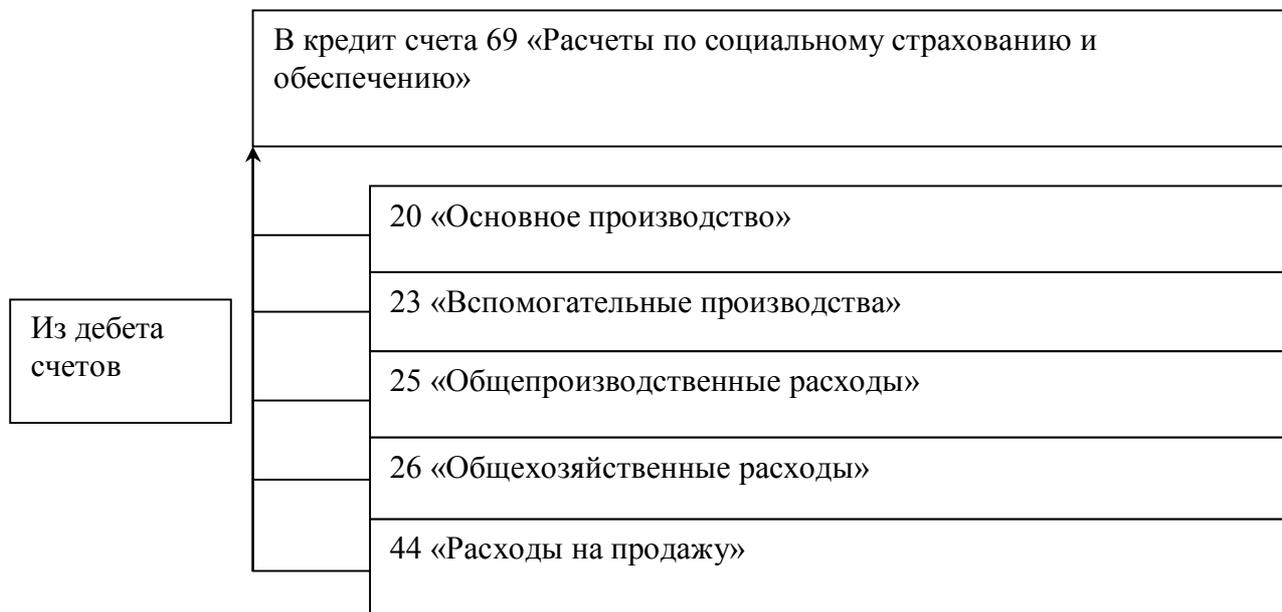
Максимальный размер пособия по беременности и родам за полный календарный месяц составит 34 583 руб. вместо 25 390 руб. Ежемесячное пособие по уходу за ребенком с 2010 года, как и ранее, выплачивается в размере 40 % от среднего заработка. При его расчете среднедневной заработок умножается на 30,4 (среднемесячного числа календарных дней в году). Минимальный размер остался прежним - 1 500 руб. по уходу за первым ребенком, 3 000 руб. по уходу за вторым ребенком и последующими детьми. В случае ухода за двумя или более детьми до достижения ими возраста полутора лет размер пособия суммируется. В таком случае оно не должно превышать 100 % среднего заработка, но не может быть меньше суммированного минимального размера. Однако ограничение по максимальному размеру данного пособия в 7 192 руб. отменено. Теперь при расчете среднего заработка учитывается максимальная величина базы, на которую начисляются взносы, деленная на 12. Максимальный размер пособия по уходу в 2010 году не должен превышать 13 833 руб. Эта величина рассчитана с учетом предельной базовой величины - 415 000 руб. / 12 мес. \* 40% = 13 833,33 руб. За неполный месяц ухода пособие выплачивается пропорционально количеству календарных дней в месяце ухода за ребенком, включая нерабочие праздничные дни. Модель распределения платежей и страховых взносов по видам обязательного страхования представлена в таблице 1.

Таблица 1 - Распределение платежей и страховых взносов по видам обязательного страхования, % от фонда оплаты труда

Период	Тариф страховых взносов, %				Общий тариф страховых взносов, %
	Пенсионный фонд	ФСС	ФФОМС	ТФОМС	
Для большинства плательщиков страховых взносов					
2010 год	20	2,9	1,1	2	26
2011 год	26	2,9	2,1	3	34
Для организаций на УСНО и на ЕНВД					
2010 год	14	0	0	0	14
С 2011 года	26	2,9	2,1	3	34
Организации, являющиеся «льготниками» согласно ст.239 НК РФ					
2010 год	14	0	0	0	14
2011 - 2012 годы	16	1,9	1,1	1,2	20,2
2013 - 2014 годы	21	2,4	1,6	2,1	27,1
С 2015 года	26	2,9	2,1	3	34

Таким образом, реформа единого социального налога будет проводиться поэтапно. Изменения предполагают, что с 1 января 2010 года вместо действующего ранее единого социального налога с работодателей взимаются страховые взносы по единой ставке 26% с заработной платы, не превышающей 415 тыс. руб. в год. С 2011 года планируется повысить единую ставку страховых взносов до 34% за счет повышения на 6% страховых взносов в Пенсионный фонд и на 1% - соответственно в Фонды медицинского и социального

страхования. Увеличение социальной нагрузки на предприятия обусловлено и расширением базы для исчисления страховых взносов. Учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению ведется на специальном синтетическом счете – счете 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению». Начисленные суммы страховых взносов во внебюджетные фонды по каждому работнику отражают по дебету тех счетов, на которые отнесена заработная плата (рисунок 3).



**Рисунок 3 – Начисление задолженности по обязательствам предприятия по уплате страховых взносов во внебюджетные фонды**

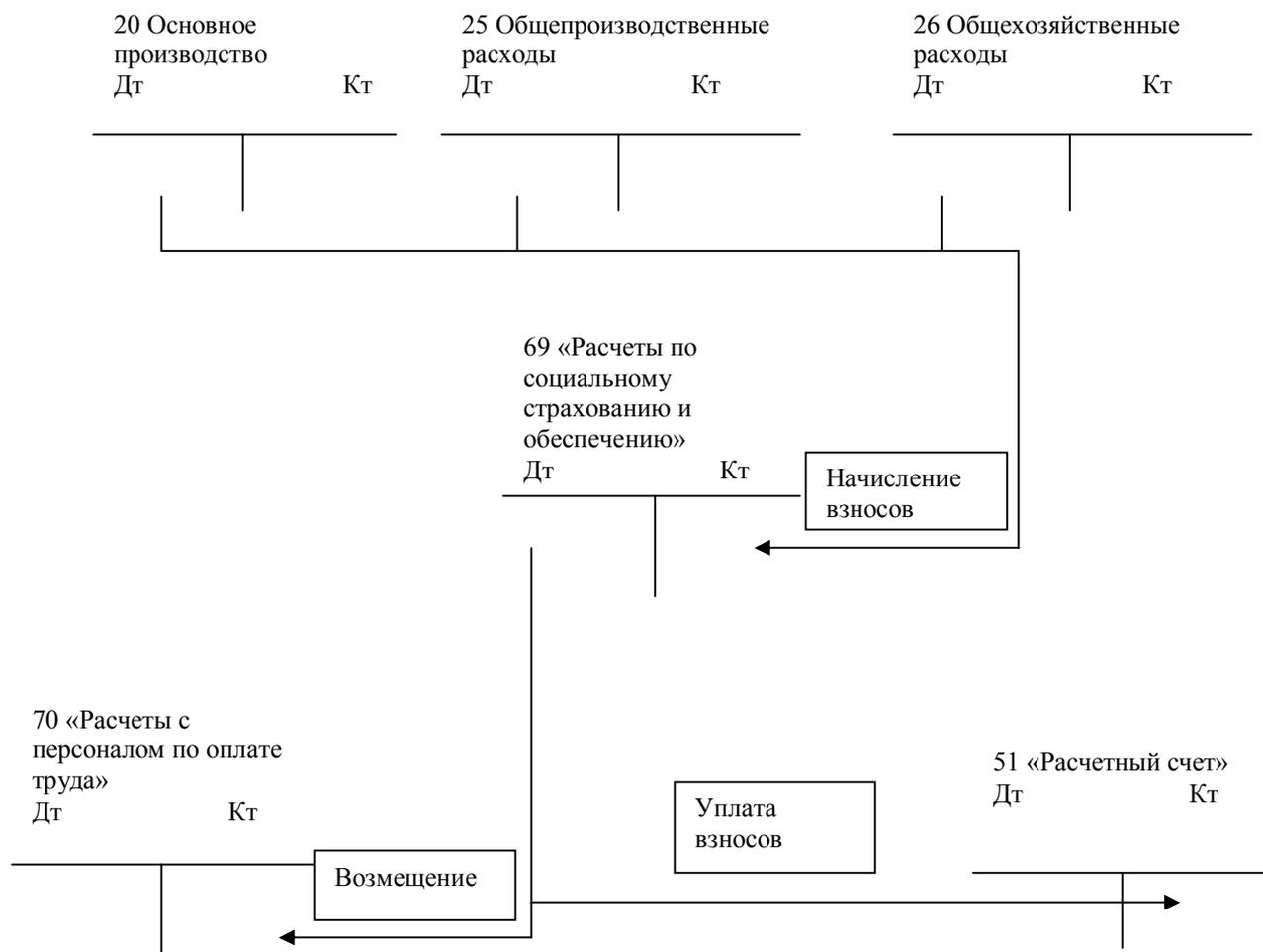
Перечисление страховых взносов плательщиками, производящими выплаты в пользу физических лиц, осуществляется отдельными платежными поручениями, которые направляются в каждый из четырех фондов. При этом взносы на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством плательщик вправе уменьшить на сумму произведенных им расходов на выплату обязательного страхового обеспечения по данному виду страхования в соответствии с законодательством России.

Законом предусмотрены случаи возмещения за счет средств страховых взносов в Фонд социального страхования некоторых видов расходов предприятия, например, возмещение расходов по оплате временной нетрудоспособности (за исключением первых двух дней, которые оплачиваются за счет средств работодателя), возмещение сумм компенсаций, уплачиваемых при получении травмы сотрудником предприятия и ряд других случаев.

Отражение сумм, возмещаемых за счет средств государственного социального страхования отражают в бухгалтерском учете корреспонденцией:

Дебет 69.2 «Страховые взносы, зачисляемые в Фонд социального страхования РФ», или 69.5 «Расчеты по социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний»,

Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» – возмещены расходы предприятия за счет средств Фонда социального страхования. Общую схему расчетов можно представить следующим образом (рисунок 4):



**Рисунок 4 – Схема учета расходов по социальному страхованию и обеспечению**

Отчетность за 2009 год следует представить до 1 марта 2010 года по старым правилам. В 2010 году отчетными периодами будут признаваться полугодие и календарный год, соответственно, сведения необходимо будет подать до 1 августа 2010 года и до 1 февраля 2011 года. С 2011 года отчетными периодами признаны первый квартал, полугодие, девять месяцев и календарный год, отчетность представляется ежеквартально до 1 числа второго календарного месяца, следующего за отчетным периодом.

### СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Куликова, Л.И. Налоговый учет [Текст] / Л.И. Куликова. - М.: Издательство «Бухгалтерский учет», 2008. - 336с.
2. Брызгалин, А.В. Налоговый учет и налоговая политика предприятия [Текст] / Брызгалин, А.В., Берник, В.Р., Головкин, А.Н., Демешева, Е.В. – М.: «Аналитика-Пресс», 2009. – 120с.
3. Кондраков, Н.П. Бухгалтерский учет: учеб. пособие [Текст] / Н.П. Кондраков. – 6-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2009.

**Малкина Елена Леонидовна**

Орловский государственный технический университет

302020, г. Орел, Наугорское ш., 40

Кандидат экономических наук, доцент кафедры «Бухгалтерский учет и налогообложение»

Тел.: 41-98-60

E-mail: leka1377@mail.ru

## НАПРАВЛЕНИЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА

*В статье рассматриваются основные направления деятельности внутреннего аудита. Раскрыта функциональная система внутреннего аудита.*

**Ключевые слова:** *внутренний аудит, внутренний контроль, аудиторская деятельность, бухгалтерский учет.*

*In article the basic lines of activity of internal audit are considered. The basic directions of functioning of system of internal audit are opened.*

**Key words:** *internal audit, internal control, public accountant activity, record-keeping.*

Исследование направлений деятельности внутреннего аудита нам представляется начать с изучения западного опыта. Однако анализ специальной литературы показал, что зарубежные специалисты используют различные термины для обозначения направлений внутреннего аудита. Например, операционный аудит называют аудитом результатов или управленческим аудитом, аудит финансовой отчетности - аудитом систем бухгалтерского учета. Таким образом можно сделать вывод о том, что на данный момент нет однозначной трактовки этих терминов.

В основном получило распространение деление внутреннего аудита на три вида: операционный аудит, аудит на соответствие требованиям, аудит финансовой отчетности.

Операционный аудит - изучение финансово-хозяйственной деятельности предприятия с целью дать рекомендации по эффективному использованию ресурсов, достижению целей предприятия.

Аудит на соответствие требованиям подразделяют на следующие направления:

- аудит на предмет соответствия каким-либо конкретным требованиям или предписаниям - выражает процедуры аудиторского контроля на предмет соблюдения законов, стандартов, правил, заданий и т.п.;
- аудит соответствия общей целесообразности - выражает процедуры аудиторского контроля деятельности должностных лиц (субъектов управления) на факт целесообразности (рациональности, обоснованности, полезности) ее продуктов (принятых решений).

Аудит финансовой отчетности направлен на выявление достоверности формирования бухгалтерской отчетности.

В.В. Бурцев предлагает систематизировать виды внутреннего аудита по следующим признакам:

- по аспектам производства и управления предприятием: функциональный, организационно-технический и всесторонний аудит;
- по характеру определенности требований: аудит на соответствие предписаниям и аудит на соответствие целесообразности (по аналогии с западной терминологией);
- по характеру аналитических процедур: плановый, внеплановый и выборочный аудит [1].

Классификация по аспектам производства и управления предприятием нам представляется весьма целесообразной. Функциональный аудит систем производства и управления производится для оценки качества исполнения функций производства и управления подразделением либо должностным лицом предприятия. Например, контроль качества материальных отчетов, составляемых материально ответственными лицами, контроль качества составления финансовой (бухгалтерской) отчетности бухгалтерией, контроль качества обслуживания компьютерных систем.

При межфункциональном внутреннем аудите оценивается качество исполнения различных функций в их взаимосвязи и взаимодействии. Например, функций отдела маркетинга и отдела материально-технического снабжения, отдела кадров и бухгалтерии.

Организационно-технический аудит систем производства и управления выражает проводимый внутренними аудиторами контроль различных звеньев систем производства и управления с целью выявления организационной и технической целесообразности их функционирования. Например, контроль целесообразности организационной структуры предприятия, систем управления персоналом, приемов управления.

Всесторонний аудит системы производства и управления предприятием - это контроль, выражаемый в совокупности организационно-технического, функционального аудита систем производства и управления и контроля элементов и процессов, связывающих предприятие с внешней средой. При этом оцениваются сильные и слабые стороны его деятельности, перспективы развития. На наш взгляд, такой вид аудита следовало бы назвать комплексным.

Аудит на соответствие предписаниям выражает процедуры контроля на предмет соблюдения законов и подзаконных актов, а также правил и заданий, предписанных аппаратом управления, собственниками. Например, аудиторская экспертиза финансовой (бухгалтерской) отчетности на соответствие установленным правилам, контроль сроков проведения инвентаризации имущества и обязательств предприятия.

Аудит на соответствие целесообразности выражает процедуры аудиторского контроля на предмет рациональности и обоснованности. Например, проверка целесообразности бизнес-планов, нормативов, политики дивидендов, операций с ценными бумагами, учетной политики предприятия.

Автором предлагается классифицировать внутренний аудит по видам деятельности. Аудит видов деятельности предполагает объективное обследование и всесторонний анализ видов деятельности предприятия, например, производственной, инвестиционной и других областей бизнеса или проектов с целью совершенствования его хозяйственной деятельности.

По нашему мнению, деление аудита на плановый и внеплановый целесообразно. Однако нельзя согласиться с названным В.В. Бурцевым критерием «по характеру аналитических процедур». Согласно федеральному правилу (стандарту) аудиторской деятельности № 5 «Аудиторские доказательства» аналитические процедуры - это «...анализ и оценка полученной аудитором информации, исследование важнейших финансовых и экономических показателейверяемого аудируемого лица с целью выявления отраженных в бухгалтерском учете хозяйственных операций, выявление причин ошибок и искажений» [2]. Поэтому названный критерий предлагается заменить - «по организационным признакам».

Плановый аудит выражает процедуры контроля, осуществляемого по программам, разработанным в соответствии с планами деятельности внутреннего аудита, составленным руководителем отдела внутреннего аудита совместно с администрацией на определенный период.

Внеплановый аудит выражает процедуры контроля, осуществляемого по оперативным специальным заданиям администрации и при возникновении в ходе планового аудита вопросов, требующих разрешения. Например, проверка деятельности должностных лиц, подозреваемых в злоупотреблениях.

В.Д. Андреев также выделяет плановый и внеплановый внутренний аудит, называя в качестве критерия классификации, «по степени необходимости проверок» [3]. При этом уточняется, что под плановым аудитом понимается обязательный аудит, а под внеплановым - инициативный аудит. На наш взгляд, данная позиция не обоснована, поскольку критерии обязательности аудиторской проверки определены в ФЗ «Об аудиторской деятельности» и к плану проверок отношения не имеют [4].

На наш взгляд, рационально деление внутреннего аудита по времени проведения на предварительный, текущий и последующий аудит.

Предварительный аудит выражает процедуры контроля, осуществляемого до совершения хозяйственной операции. Например, могут аудироваться установленные нормы и нормативы, инвестиционные проекты.

Текущий аудит выражает процедуры контроля, осуществляемого в ходе совершения различных хозяйственных операций. В силу этих причин, текущий аудит называют оперативным аудитом. И действительно, этому аудиту присущи максимальная оперативность и гибкость.

Последующий аудит выражает процедуры контроля, осуществляемого после совершения хозяйственных операций. Например, аудит финансовых результатов деятельности предприятия.

Данная классификация не претендует на законченность, может изменяться или дополняться.

Основные направления функционирования системы внутреннего аудита заключаются в следующем:

- проверке соответствия правовых основ деятельности предприятия требованиям действующего законодательства;
- проверке эффективности системы внутреннего контроля на предприятии в целом, а также в отдельных подразделениях;
- работе по построению собственной системы информации о финансово-хозяйственной деятельности предприятия;
- оценке системы бухгалтерского учета на предприятии, документации, документооборота и организации бухгалтерского контроля;
- аудите учета основных средств, нематериальных активов, запасов, денежных операций и финансовых вложений, расчетных операций, правильности формирования финансовых результатов, налогообложения.

Ключевым условием достижения цели внутреннего аудита является соблюдение его принципов, в противном случае, работа внутреннего аудита не будет соответствовать своей основной цели.

## **СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Бурцев, В.В. Организация внутреннего аудита [Текст] / В.В. Бурцев // Финансовый менеджмент. 2005. - №6
2. Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности (с изменениями на 19 ноября 2008 года). Правило (стандарт) № 5. Аудиторские доказательства [Электронный ресурс] / Режим доступа: [http://www.termika.ru/audit/mo/st/index2.php?ELEMENT\\_ID=1446](http://www.termika.ru/audit/mo/st/index2.php?ELEMENT_ID=1446)
3. Андреев, В.Д. Система внутрихозяйственного контроля: основные понятия [Текст] / В.Д. Андреев // Аудиторские ведомости, 2004. - № 2.
4. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 N 307-ФЗ [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=83311>

### **Комиссарова Екатерина Сергеевна**

Орловский государственный технический университет  
302020, г. Орел, Наугорское ш., 40  
Аспирант кафедры «Бухгалтерский учет и налогообложение»  
Тел.: 8-910-731-99-84  
E-mail: [katykomissarova@yandex.ru](mailto:katykomissarova@yandex.ru)

С.В. РОМАНЧИН

## УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ КАК БИЗНЕС-ПРОЦЕСС УПРАВЛЕНИЯ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКОЙ ХОЗЯЙСТВУЮЩЕГО СУБЪЕКТА

*В статье автором рассмотрена классификация налогов в системе управленческого учета, предложена методология бюджетирования налогов в системе управленческого учета и раскрыто взаимодействие бюджета налогов с бюджетной моделью организации для целей эффективного управления бизнес-процессами.*

**Ключевые слова:** управленческий учет, бюджетирование, налоговая нагрузка, налогообложение, налоги, прямые и косвенные расходы предприятия, налогооблагаемая база, планирование налогов, составление бюджетов налогов.

*In the article the author reviewed the classification of taxes in the management accounts, budgeting methodology proposed taxes in the management accounting and disclosure interaction Budget tax budget model organization for the effective management of business processes.*

**Key words:** management accounting, budgeting, tax burden, tax, taxes, direct and indirect costs of the company, the tax base, tax planning, budgeting, taxes.

В современных рыночных условиях экономическая стабильность во многом зависит от бюджетирования на предприятии.

Исследованием вопросов, касающихся бюджетирования на предприятии, занималось множество отечественных и зарубежных ученых, подходы которых относительно определения понятия бюджетирования сводятся к одному, а именно бюджетирование представляет собой технологию финансового планирования, учета и контроля доходов и расходов, получаемых от бизнеса на всех уровнях управления, которая включает формирование планов и бюджетов и позволяет анализировать прогнозируемые и полученные с их помощью финансовые показатели. Возможности процесса бюджетирования и круг задач, которые с его помощью можно решить, достаточно велики. Одной из задач бюджетирования в системе управленческого учета должна быть систематизация расчета налоговых платежей путем внедрения на предприятие системы бюджетирования налогов.

Бюджетирование налогов представляет собой систему мероприятий, направленную на определение плановой суммы налоговых платежей, подлежащих уплате предприятием в будущих периодах. Бюджетирование налогов является составной частью общего процесса бюджетирования на предприятии, что подтверждается особенностями составления налоговых бюджетов. Рассмотрим их более подробно [1].

Бюджетирование налогов зависит от особенностей деятельности и особенностей формы налогообложения, которую выбирает согласно действующему законодательству субъект хозяйствования.

Особенность, которая определяет необходимость бюджетирования налогов на предприятии состоит в возможности прогнозирования будущего оттока денежных средств в виде налоговых платежей предприятия, что позволяет заранее определить фактическое наличие необходимого количества средств предприятия и в случае их недостаточности найти дополнительные источники для их формирования, что в свою очередь снижает риск появления штрафных санкций за неуплату налогов.

В налоговом учете сумму всех доходов, полученных фирмой за отчетный (налоговый) период, отражают в регистре учета доходов текущего периода. Здесь отражают как доходы от продажи имущества, так и внереализационные доходы. Это сводный регистр налогового учета. Данные для его заполнения берут из других налоговых регистров (например, регистра учета операций выбытия имущества, работ, услуг, прав; регистра-расчета «Финансовый результат от реализации амортизируемого имущества»).

Итоговые сведения из сводного регистра переносят в декларацию по налогу на прибыль. Каждый вид доходов (выручка от реализации товаров, готовой продукции, материалов и т. д.) указывают в сводном регистре отдельно.

Расходы предприятия отражают в двух налоговых регистрах. Первый это регистр по учету прямых и косвенных расходов. Здесь указывают затраты, связанные с производством и реализацией продукции, товаров, работ и услуг (материальные расходы, затраты на оплату труда, суммы начисленной амортизации, прочие расходы). Второй регистр по учету внереализационных расходов.

Прямые расходы отражают в регистре по учету прямых расходов, уменьшающих облагаемую прибыль.

Косвенные (прочие) расходы отражают в сводном регистре учета прочих расходов текущего периода. Его заполняют на основании данных других налоговых регистров о тех затратах фирмы, которые относятся к прочим (например, регистра учета расходов на гарантийный ремонт; регистра учета расчетов с бюджетом и т. д.).

Данные из этих регистров переносят в декларацию по налогу на прибыль.

Каждый вид косвенных расходов (затраты на заработную плату, информационные и консультационные услуги и т. д.) указывают в регистре отдельно.

Бюджетирование налогов зависит от особенностей деятельности и особенностей формы налогообложения, которую выбирает согласно действующему законодательству субъект хозяйствования. Она может быть общей или альтернативной, в связи с чем и определяется перечень бюджетов налогов на предприятия.

Так, например, у предприятий на общей системе налогообложения бюджет налога на прибыль базируется на показателях бюджетов налогов, которые согласно действующему законодательству включаются в валовые расходы и НДС, а бюджет НДС – на данных бюджета о прибыли. Тогда как у налогоплательщика, который находится на едином налоге, система бюджетирования может состоять из следующих бюджетов: единого налога, налога с владельцев транспортных средств, взносов в Фонды социального страхования, НДС, взносов, начисленных на сумму дивидендов, сбора за загрязнение окружающей среды.

На основании составления отдельных бюджетов налогов на предприятии формируется сводный бюджет налогов, который в дальнейшем используется для составления бюджета административных расходов и финансовых бюджетов. На данный момент нет однозначного мнения в экономической литературе к какому именно виду бюджетов следует относить налоговый бюджет.

Важно учитывать, что при бюджетировании налогов используется информация всех подразделений предприятия, это налог с владельцев транспортных средств, для вычисления которого необходима информация относительно состава транспортных средств на предприятии, плата за специальное использование водных ресурсов, для вычисления которой необходимы данные относительно потребленного количества воды предприятием и д.р. [2].

Особенностью налогового бюджетирования является расчет показателей бюджетов налогов на базе всей системы оперативных бюджетов предприятия. Так, данные бюджетов продажи, закупки материалов, прямых расходов на оплату труда, производственных накладных расходов и т.д., являются основой для составления бюджетов налогов на предприятии.

Также при составлении бюджетов налогов нужно обратить внимание на то, что большинство налогов согласно действующему порядку вычисляются в отчетном периоде, а платятся в следующих периодах. Проследить это явление можно путем составления налогового календаря.

Рассмотренные особенности бюджетирования налогов показывают, что данный процесс не может происходить изолированно от составления других бюджетов предприятия, а также претендует на отдельное место в общем процессе бюджетирования на предприятии. В тоже время, наличие значительных противоречий в теоретических и практических подходах среди специалистов, требуют дальнейшего изучения данного вопроса.

Исходной информацией для составления налогового бюджета служат прогнозные данные: объем продукции, расходы на производство и реализацию, стоимость основных средств, планируемая заработная плата персонала и др.

Одной из задач при формировании планов организации является разделение затрат, зависящих от объема реализации, на условно-постоянные и условно-переменные. Для целей бюджетирования в системе управленческого учета целесообразно налоги классифицировать (рисунок 1).

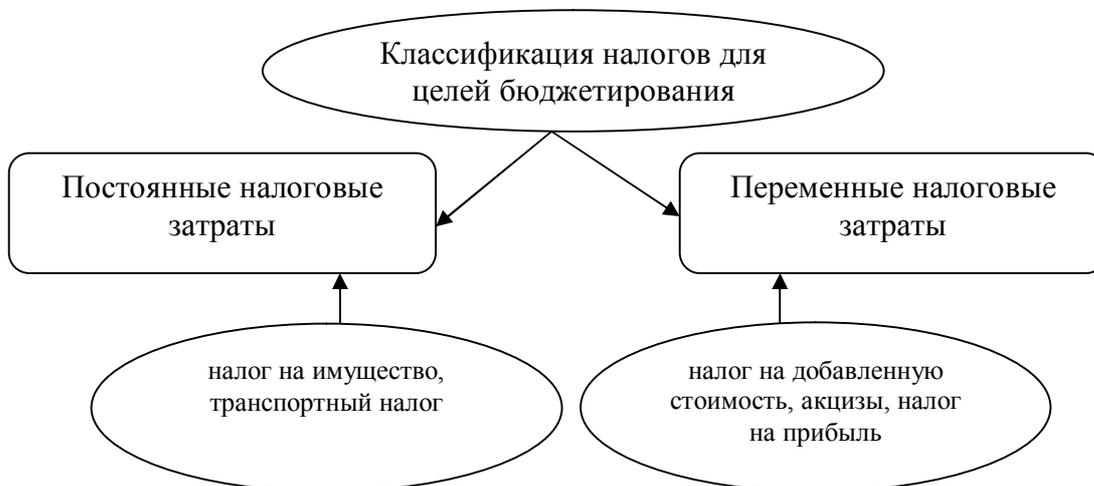


Рисунок 1 – Классификация налогов в системе управленческого учета

Планирование налогов и сборов производится исходя из действующего налогового законодательства. Законодательство Российской Федерации о налоговых отчислениях состоит из Налогового Кодекса, устанавливающего систему налогов и сборов, общие принципы налогообложения и принятых в соответствии с ним федеральных законов [2].

Объект налогообложения НДС устанавливается в соответствии со ст.146 НК РФ и планируется как выручка от реализации продукции, товаров и услуг, получаемая при оплате.

Прогнозная сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, уменьшается на сумму налоговых вычетов. В зависимости от рассчитанной суммы, определяется уплата налога в бюджет.

Планируемая налоговая база по налогу на имущество определяется как среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом обложения. Объект налогообложения, установлен в ст. 374 НК РФ, движимое и недвижимое имущество, учитываемое на балансе в качестве основных средств.

Налогооблагаемой базой по налогу на прибыль, согласно гл. 25 НК РФ, признается прибыль, рассчитываемая в виде прогнозного дохода уменьшенного на величину предполагаемых расходов.

В случае возможности применения организациями упрощенной системы налогообложения, налоговая база единого налога рассчитывается как ожидаемое денежное выражение доходов или доходов, уменьшенных на величину расходов. Для организаций, выбравших в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, единый налог определяется как максимум минимального налога или налога, полученного по ставке.

При планировании налогов и сборов на предстоящий период необходимо учитывать всевозможные поправки и дополнения в налоговом законодательстве, вступающие в силу с начала налогового периода.

Планирование налогов возможно, когда составлены операционные бюджеты (кроме бюджета расходов и доходов) и инвестиционный бюджет.

После определения «затратных» налогов и налога на прибыль формируется бюджет доходов и расходов и определяется чистая прибыль. Затем, после составления графика расчетов с поставщиками и покупателями и формирования на его основе бюджета движения денежных средств, рассчитываются платежи по НДС. После расчета НДС бюджет движения денежных средств может корректироваться, в связи с чем первоначальный расчет НДС также может измениться. После того как бюджеты налогов составлены, формируется прогнозный баланс. Методология бюджетирования налогов в системе управленческого учета может быть представлена следующим образом.

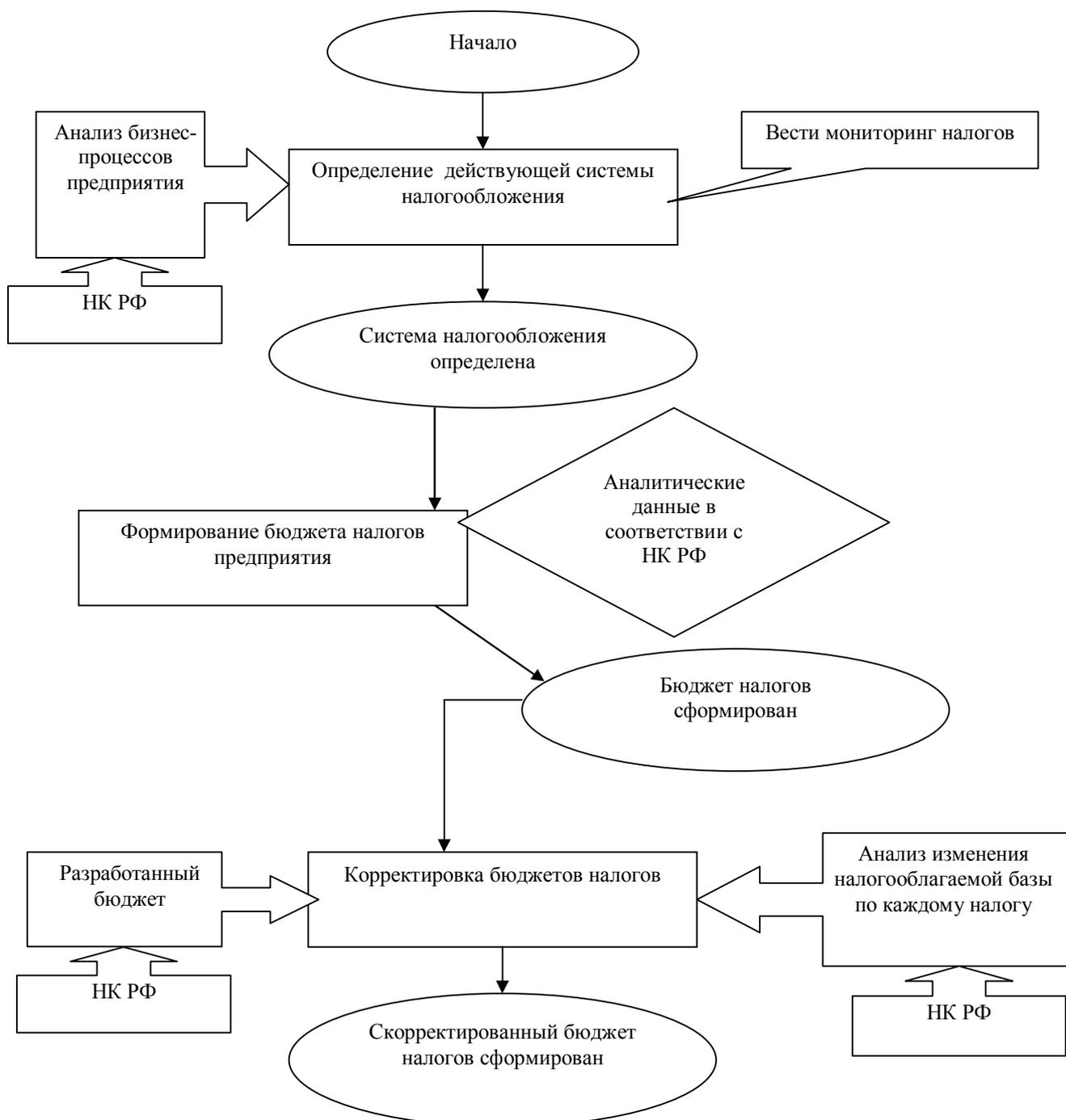


Рисунок 2 – Методология бюджетирования налогов в системе управленческого учета

Формирование бюджета налогов в системе управленческого учета целесообразно производить как по предприятию в целом, так и по центрам ответственности.

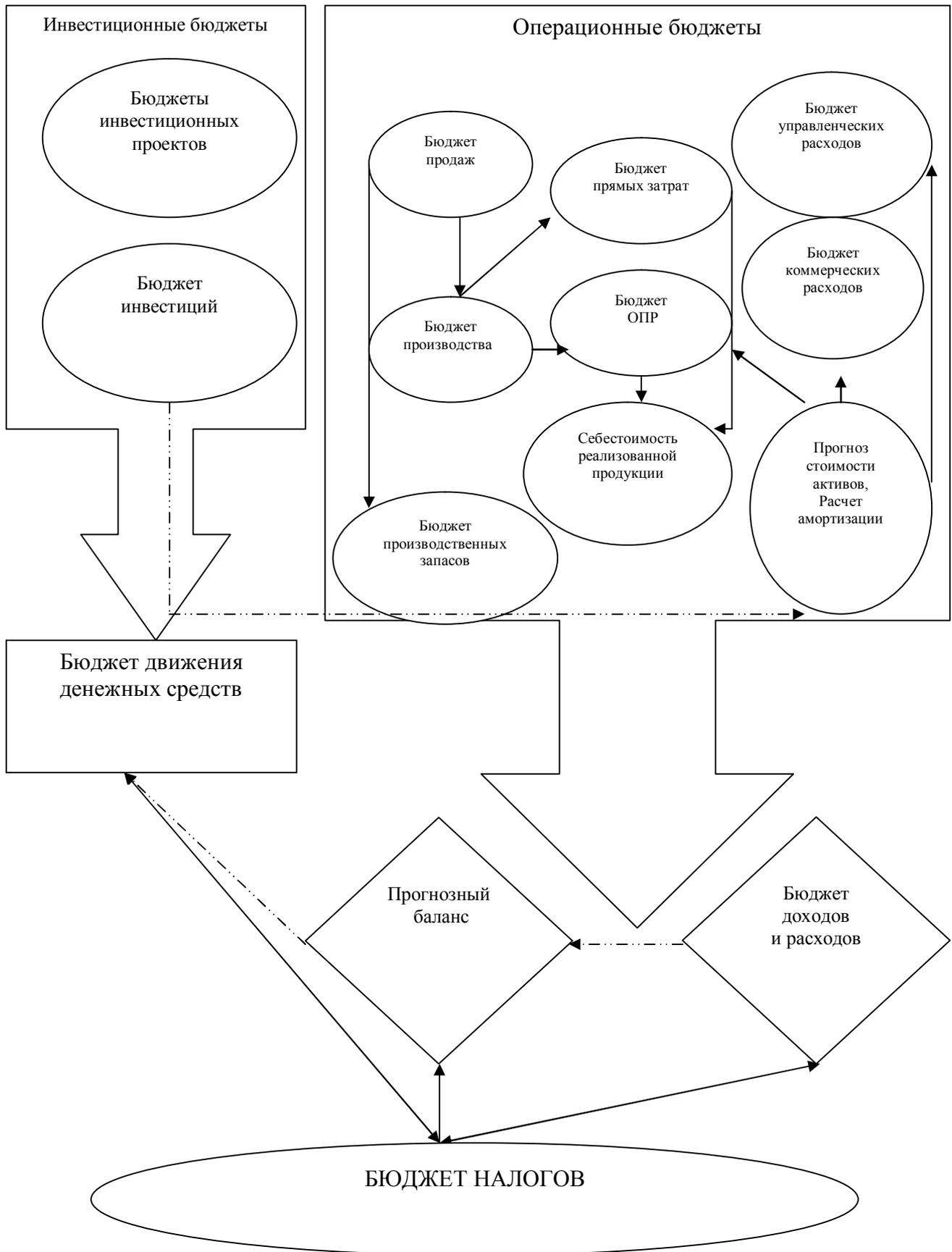


Рисунок 3 – Взаимодействие бюджета налогов с бюджетной моделью организации для целей эффективного управления бизнес-процессами

Полный бюджет налогов может формироваться в центрах прибыли и центрах инвестиций, являющихся самостоятельными структурными единицами компании. Для подразделений, являющихся центрами затрат, могут быть рассчитаны следующие виды налогов: страховые взносы, налог на имущество, транспортный налог. Большая же часть налогов может быть рассчитана только по организации в целом: НДС, земельный налог [3].

Схема взаимодействия бюджета налогов с бюджетной моделью организации для целей эффективного управления бизнес-процессами в предлагаемой системе управленческого учета представлена на рисунке 3.

При формировании бюджета налогов необходимо осуществлять текущий и последующий контроль. Отклонения по бюджету налогов напрямую зависят от отклонений в налогооблагаемой базе, то есть в соответствующих статьях операционных, инвестиционных и финансовых бюджетов. Служба учетно-налогового процесса, составляющая бюджет налогов, может нести ответственность только за правильность расчета сумм налогов, планируемых на основе информации о налогооблагаемой базе, предоставляемой другими подразделениями. Поскольку служба учета и планирования налогов не может контролировать показатели, на основе которых определяются бюджетные суммы налогов, она не может отвечать за неисполнение бюджета налогов, вызванное отклонениями данных показателей. При наличии отклонений от бюджета налогов целесообразно выявлять их причины: рост или снижение доходов и расходов по сравнению с прогнозами, незапланированное приобретение нового имущества, изменение налогового законодательства и др.

Таким образом, бюджетирование налогов, являясь инструментом системы управленческого учета, значительно расширяет сферу своего действия для решения стратегических задач в области налогового планирования.

### **СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Ануфриев, В.Е. О реформировании российской системы бухгалтерского учета и отчетности [Текст] / В.Е. Ануфриев // Бухгалтерский учет. – 1998. - №8. – С.12-17.
2. Керимов, В.Э. Управленческий учет: учебник [Текст] / В.Э. Керимов – М.: Издательско-книготорговый центр «Маркетинг», 2001. – 268 с.
3. Астахов, В.П. Бухгалтерский финансовый учет [Текст] / В.П. Астахов. – М.: ИКЦ «Март», 2001.

**Романчин Сергей Вячеславович**

Орловский государственный технический университет  
302020, г. Орел, Наугорское ш., 40  
Докторант кафедры «Бухгалтерский учет и налогообложение»  
Тел.: 41-98-60  
E-mail: orelbuin@yahoo.com

Е.Н. МАКАРЕНКО

## СИСТЕМА ВНУТРЕННЕГО И ВНЕШНЕГО АУДИТА В УСЛОВИЯХ ФУНКЦИОНИРОВАНИЯ МСФО И МСА

*В статье автором рассмотрены системы внутреннего и внешнего аудита во взаимосвязи и выявлены особенности процесса проверки, осуществляемого в соответствии с МСА.*

**Ключевые слова:** *внутренний аудит, внешний аудит, Международные стандарты аудита, Международные стандарты финансовой отчетности, национальные требования, специфика экономических отношений, контроль, информационные потоки, методы внутреннего аудита.*

*In the article the author discussed the internal and external audit in the relationship and the peculiarities of the verification process undertaken in accordance with ACI.*

**Key words:** *internal audit, external audit, International Auditing Standards, International Financial Reporting Standards, the national requirements, the specifics of economic relations, monitoring, information flows, methods of internal audit.*

Одним из основных показателей успешной деятельности организации является ее способность реализовывать стратегические и тактические планы, привлекать капитал, генерировать денежные средства в течение неограниченного периода времени.

Данные функции реализуются за счет предоставления на рынок качественного продукта, способного привлечь новых клиентов и позитивно повлиять на репутацию организации. Поскольку заинтересованные пользователи получают необходимую информацию из финансовой отчетности, то в настоящее время большое внимание уделяется ее достоверности и прозрачности. Чем более жесткий контроль претерпевает отдельно взятая финансовая информация и в общем отчетность организации, тем больше доверия со стороны внешних и внутренних пользователей, а значит возможностей для стабильного функционирования и расширения деятельности [2].

Таким образом, большое внимание на современных динамично развивающихся предприятиях отводится аудиту как внешнему, так и внутреннему. В связи с этим встает проблема доверия к результатам аудиторской проверки. Использование МСФО при составлении финансовой отчетности с одной стороны и МСА с другой стороны позволяет повысить значимость информации и расширить сферу деятельности организации за счет привлечения иностранных партнеров.

Аудит представляет собой вид информационно-интеллектуальной деятельности направленный на проверку соответствия хозяйственной деятельности организации установленным правилам и нормам, осуществляемую квалифицированными сотрудниками. В зависимости от статуса аудитора, осуществляющего аудиторские процедуры, выделяют внутренний и внешний аудит.

Внутренний аудит, являясь неотъемлемой частью системы управленческого контроля организации, оценивает эффективность функционирования ее системы управления, обладая методами и содержанием схожими с внешним аудитом, позволяет существенно сократить объем последнего.

Особенно важен внутренний аудит в территориально распределенной компании, имеющей филиалы, подразделения, где руководство принимает самостоятельные решения. Центральному руководству необходима достоверная информация об их деятельности, в целях осуществления контроля и оценки принятых решений в целом.

Внутренние аудиторы помогают обеспечивать защиту от ошибок и злоупотреблений, определяют «зоны риска» и возможности устранения будущих недостатков или недостач, помогают идентифицировать и «усилить» слабые места в системах управления и найти те

принципы управления, которые были нарушены. Все эти действия дополняются обсуждением проблем с высшими органами управления компании, нужды и предложения которых и определяют процедуры внутреннего аудита (внутренние аудиторы должны обеспечить управляющих любой информацией, касающейся компетенции этих специалистов).

Объем и цели внутреннего аудита в каждом случае различны и зависят от размера и структуры аудируемого лица и требований его руководства.

В основном функции службы внутреннего аудита включают один или несколько следующих элементов:

а) мониторинг эффективности процедур внутреннего контроля (постановка необходимых систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля входит в обязанности руководства, и этому следует постоянно уделять соответствующее внимание, а на службу внутреннего аудита обычно возлагаются обязанности по проверке этих систем, мониторингу эффективности их функционирования, а также представлению рекомендаций по их усовершенствованию);

б) исследование финансовой и управленческой информации (включает обзорную проверку средств и способов, используемых для сбора, измерения, классификации этой информации и составления отчетности на ее основе и др.);

в) контроль экономности, эффективности и результативности, включая нефинансовые средства контроля аудируемого лица;

г) контроль за соблюдением законодательства Российской Федерации, нормативных актов и прочих внешних требований, а также политики, директив и прочих внутренних требований руководства.

Основной целью внешнего аудита является выявление недостатков в методике и организации бухгалтерского учета, составлении отчетности, налогообложении, осуществление аналитических процедур и разработка рекомендаций по повышению эффективности финансовой деятельности организации. Исходя из целей внешнего аудита его задачей выступает подтверждение достоверности бухгалтерской отчетности для внешних заинтересованных пользователей.

Данные категории, рассматривая деятельность организации с разных позиций и преследуя по отдельности разные цели, в совокупности образуют систему внутреннего и внешнего аудита [1].

Система внешнего и внутреннего аудита представлена на рисунке 1.

Важной проблемой для современных предприятий является степень доверия к предприятию как юридическому лицу, которое реализуется через качество финансовой отчетности.

Поскольку доверие к ней зависит от надежности аудиторской организации, то повышение конкурентоспособности последних, положительно повлияет на деятельность аудируемых лиц. Решению этой задачи способствует стандартизация аудиторской деятельности. основополагающее место при этом отводится МСА.

МСА определяют базовые правила осуществления аудиторских проверок, единые требования к качеству надежности аудита.

Использование аудиторских стандартов обеспечивает определенный уровень гарантий достоверности результатов аудиторской проверки как внешней, так и внутренней.

Основное значение системы стандартов состоит в том, что она:

- обеспечивает высокий уровень аудиторской проверки;
- содействует внедрению в аудиторскую проверку новых научных достижений;
- обеспечивает связь отдельных элементов аудиторского процесса.

Международные стандарты аудита, с одной стороны, способствуют развитию аудиторской профессии, с другой - унифицируют подход к аудиту в международном масштабе. МСА предназначены для аудита финансовой отчетности и используются в отношении существенных ее аспектов.



*Рисунок 1 — Система внутреннего и внешнего аудита*

МСА призваны регулировать единство организации, порядка и оформления процедур, а также результатов аудиторской деятельности во всем мире.

Принятие МСА и положений о международной аудиторской практике будет способствовать большей однородности аудита в мире, а также повышению качества услуг.

Определяя базовые принципы, на которых должен строиться аудит в соответствии с МСА, не регламентируют конкретные действия, приемы, процедуры, применяемые в процессе проведения проверки, которые различаются в зависимости от вида аудита и статуса аудитора [3].

В связи с усилением интеграции международного капитала, возрастает роль процесса гармонизации национальных систем бухгалтерского учета в соответствии с требованиями МСФО.

Несмотря на то, что национальные требования точнее и полнее охватывают специфику экономических отношений, и большинство организаций не имеют экономических интересов за рубежом, развитие внешнеэкономических связей и международная интеграция экономик постоянно требуют разработки единых подходов к формированию финансовых показателей и результатов деятельности организаций.

При проведении аудиторской проверки в отношении субъектов, составляющих отчетность в соответствии с МСФО, возникает необходимость использования большинства международных стандартов аудита.

В настоящее время у ученых не вызывает сомнений необходимость внедрения в российскую практику МСА и МСФО.

Пути реализации данной проблемы находят отражение в трудах многих теоретиков и практиков.

Несмотря на то, что при создании российских стандартов аудита за основу взяты международные стандарты, между ними существуют определенные различия. Выделяют три группы отечественных стандартов:

- 1) отечественные стандарты, близкие к международным;
- 2) отечественные стандарты, отличающиеся от международных;
- 3) отечественные стандарты, не имеющие международных аналогов.

Таким образом, процесс проверки, проведенной в соответствии с МСА, обладает определенными особенностями (рисунок 2).

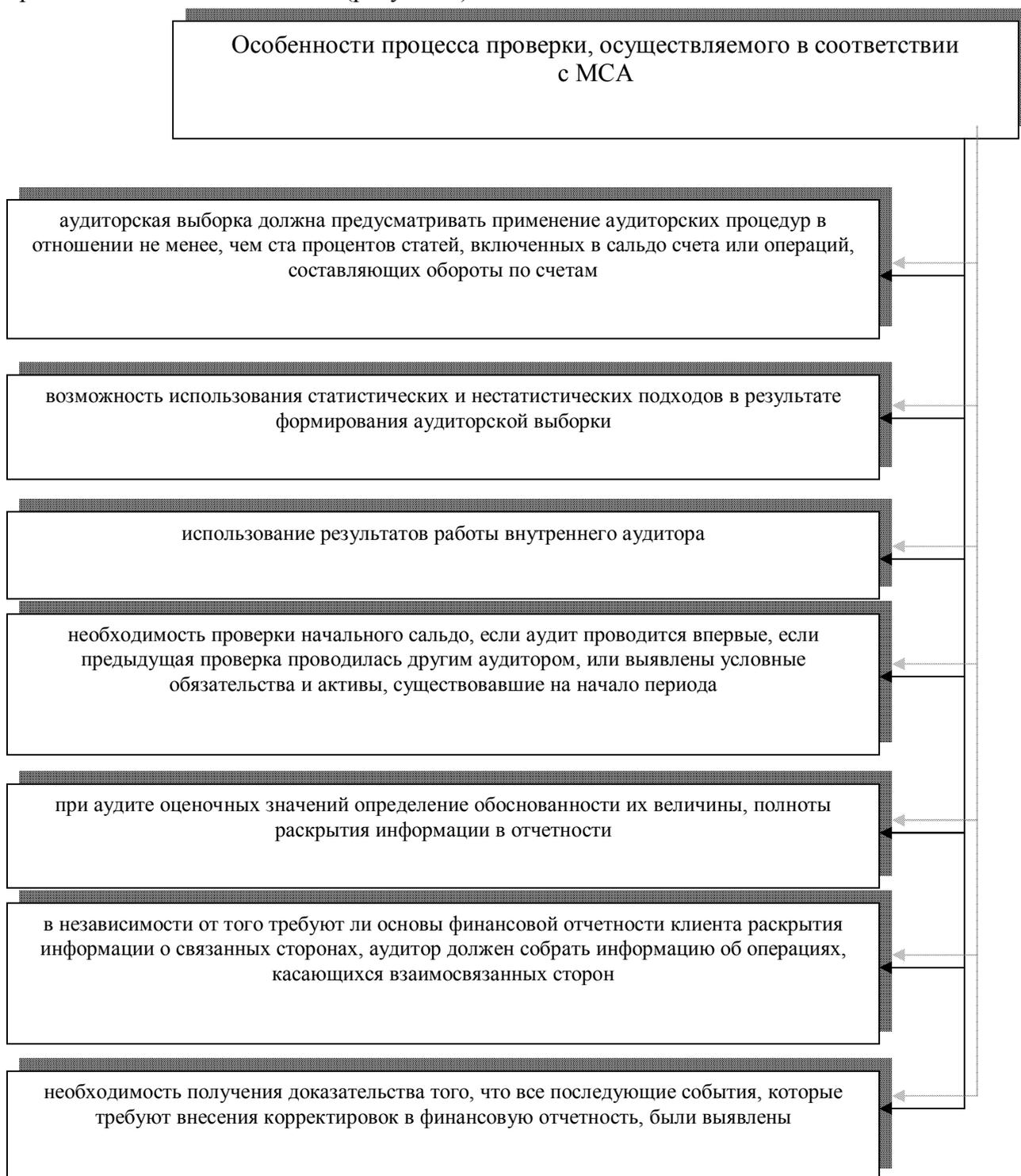


Рисунок 2 – Особенности процесса проверки, осуществляемого в соответствии с МСА

В то же время любой аудитор, в том числе и внутренний, должен соблюдать приоритет интересов той социально-экономической системы, которой он служит, и поддерживать высокую репутацию своей профессии. При этом его ответственность:

- за неосмотрительную, в разумных пределах, оценку объемов работ, необходимых для достижения поставленных перед ним целей;
- за субъективную оценку сложности, существенности или значимости тех или иных аспектов, в отношении которых он формирует свои выводы;
- за оценку адекватности и эффективности управления рисками, а также систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
- за вероятность существенных ошибок;
- за понесенные затраты на предоставляемую проаудированную информацию для системы управления экономическим субъектом, превышающие возможные экономические выгоды от управленческих решений, сформированных не ее основе, - должна быть адекватной возможным последствиям в пределах его компетенции.

Кроме того, внутренний аудитор обязан на всех этапах своей деятельности, решая те или иные поставленные перед ним задачи, исходить из известной позиции профессионального скептицизма, понимая, что существует вероятность того, что вся информация, получаемая им из различных источников, может нести некоторый уровень недоуверности [1].

Следовательно, в процессе взаимодействия внешних и внутренних аудиторов, внутренние аудиторы смогут приобрести полезные знания и соответствующие навыки. Внешние аудиторы смогут лучше понять особенности деятельности и хозяйственных операций компании, особенно крупных холдинговых структур, а также минимизировать аудиторский риск и количество повторных аудиторских процедур в ходе внешнего аудита. Такая практика становится особенно полезной, например, при региональном расширении деятельности компаний (образование филиалов, дочерних компаний), составлении консолидированной отчетности.

## **СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Суйц, В.П. Аудит: общий, банковский, страховой: учебник [Текст] / В.П. Суйц, А.Н. Ахметбеков, Т.А. Дубровина. - М.: ИНФРА-М, 2000
2. Макальская, М.Л. Основы аудита [Текст] / М.Л. Макальская, Н.А. Пирожко. - М.: Дело и сервис, 2000.
3. Богатая, И.Н. Аудит [Текст] / И.Н. Богатая, Н.Н. Хахонов. - Ростов н/Д: Феникс, 2003.

### **Макаренко Елена Николаевна**

Ростовский государственный экономический университет (РИНХ)

344007, Ростов-на-Дону, ул. Большая Садовая, 69

Кандидат экономических наук, доцент

Тел.: (863) 263-30-80

E-mail: main@rsue.ru

Д.В. ЧАЙКОВСКИЙ

## ИНТЕГРИРОВАННАЯ СИСТЕМА УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА РИСКОВ

*Большинство управленческих решений, связанных с финансовой деятельностью предприятия, принимается в условиях риска, что обусловлено рядом факторов – отсутствием полной информации, наличием противоборствующих тенденций, элементами случайности и многим другим. В связи с этим, проблема учета и анализа экономического риска как составная часть теории и практики управления, приобретает большое значение. Рассмотрен механизм учета и анализа рисков предприятия в современных условиях хозяйствования. Сделан вывод о необходимости его внедрения в практику деятельности финансово-экономических подразделений субъектов хозяйствования.*

**Ключевые слова:** управленческий учет, риски, принятие решения.

*Most managerial decisions related to financial activity shall be made in conditions of risk that is due to several factors - lack of complete information, the presence of opposing tendencies, the elements of chance and many others. In connection with this problem of recording and analysis of economic risks as an integral part of management theory and practice is of great importance. The mechanism of recording and analysis of risk enterprises in today's economic conditions. The conclusion about the need for its implementation in practice of the finance departments of business entities.*

**Key words:** management accounting, risk, decision-making.

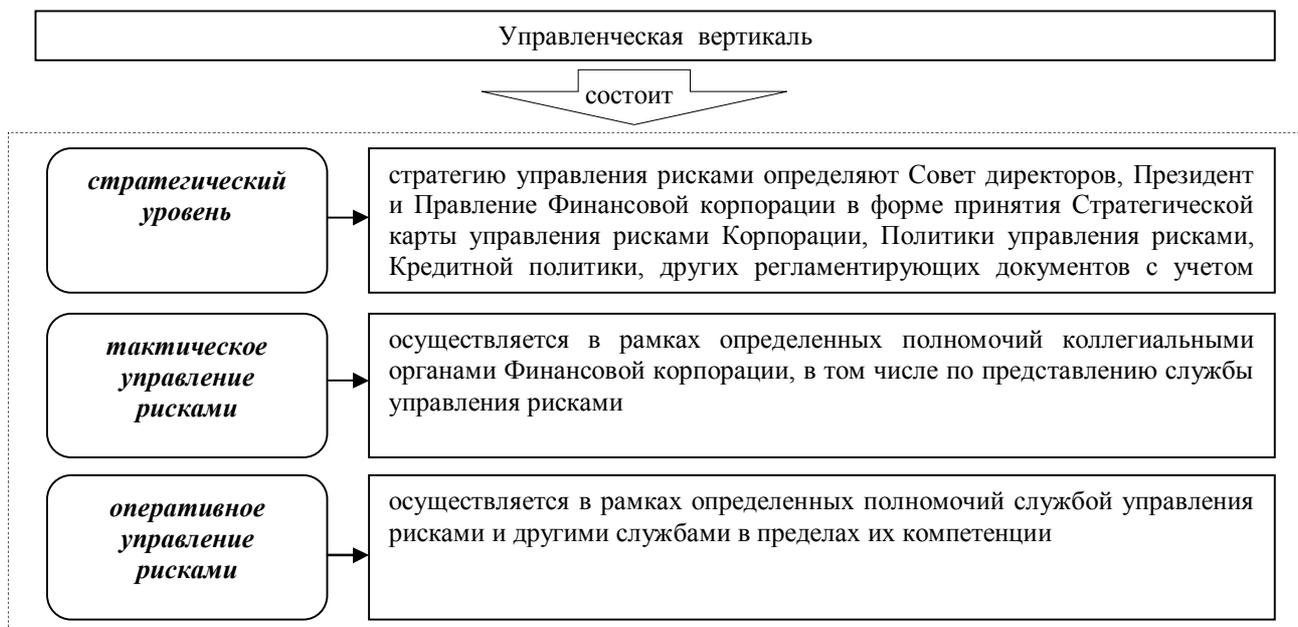
Для собственников любого предприятия важно иметь единую централизованную систему управления рисками, которая разрабатывает единую методологию и осуществляет контроль за соблюдением установленных ограничений. Для реализации этих задач необходимо образование службы риск-менеджмента, которая наряду с банковскими рисками, будет заниматься рисками других видов бизнесов (рисунок 1).



**Рисунок 1 – Виды деятельности, охватываемые Службой риск-менеджмента**

Система управленческого учета рисками предприятия может представлять собой матричную структуру, предусматривающую управленческую вертикаль по всем видам риска и аллокацию принимаемых рисков по направлениям бизнеса (структурным подразделениям).

Управленческая вертикаль предполагает централизованную иерархическую систему, независимую от бизнесов, генерирующих риски, состоящую из определенных уровней (рисунок 2).



**Рисунок 2 – Уровни управленческой вертикали**

Контроль за функционированием системы управления рисками осуществляется на постоянной основе Службой внутреннего контроля в порядке, установленном Политикой управления рисками и другими внутренними нормативными документами. Общий контроль системы управления рисками осуществляет Правление.

Алгоритм организации процесса управления рисками предусматривает определенные процедуры (рисунок 3).



**Рисунок 3 - Алгоритм организации процесса управленческого учета рисков**

Принципы организации процесса управления отдельными видами рисков закрепляются в Политиках и других нормативных документах, регламентирующих управление каждым конкретным значимым для корпорации риском.

Каждый из уровней управленческой вертикали содержит определенные цели управления рисками (рисунок 4).

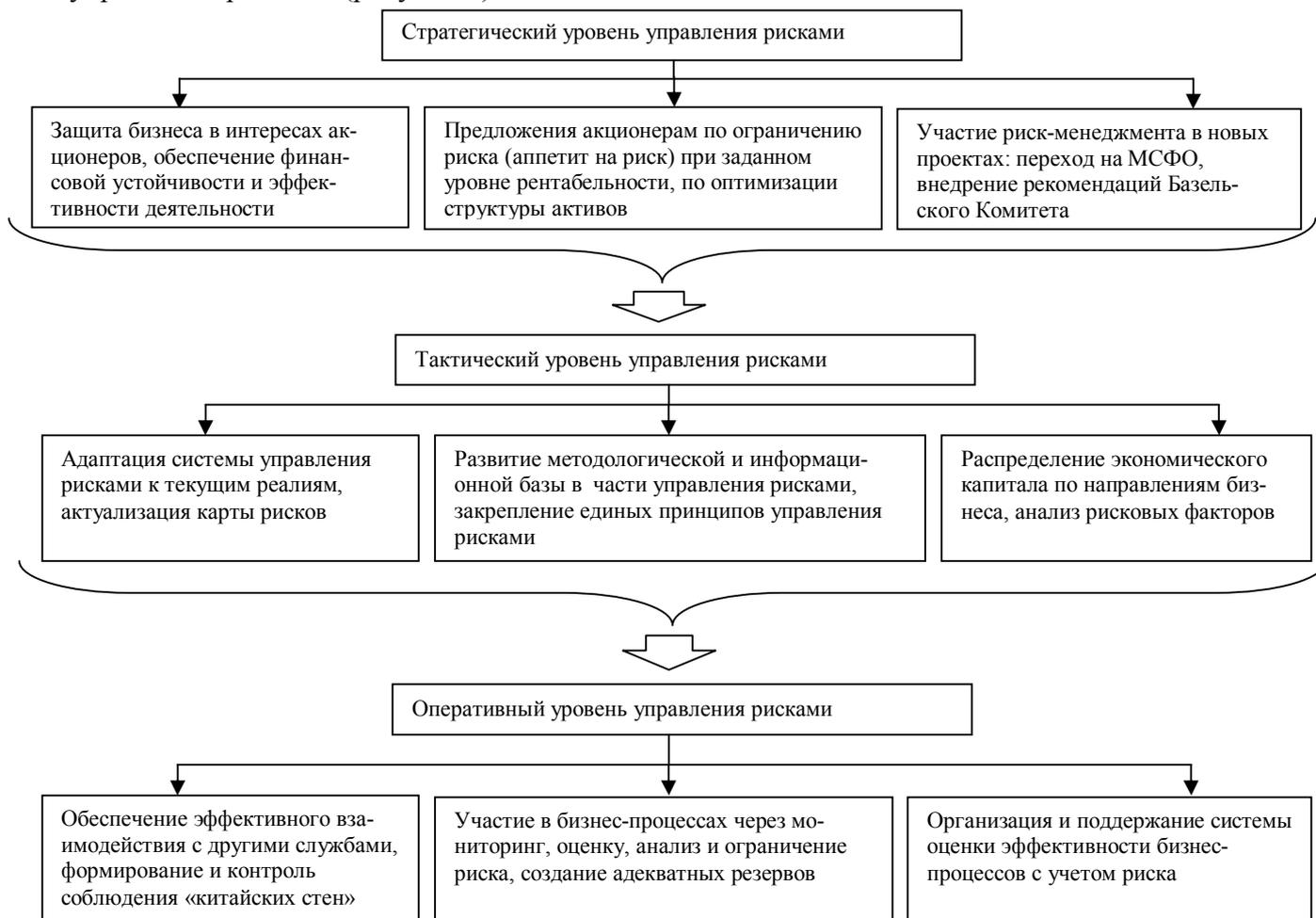


Рисунок 4 – Основные цели системы управленческого учета рисков

Вся система управления рисками в рамках каждого уровня опирается на определенные документы (таблица 1).

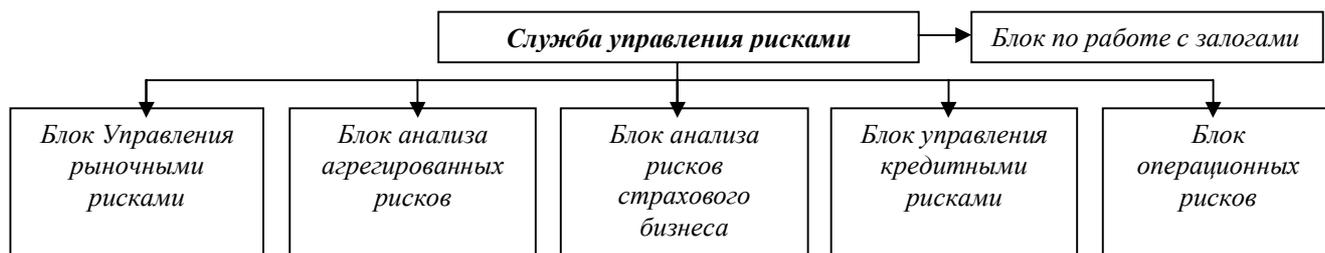
Таблица 1 - Базовые документы по управлению рисками

Уровень управленческой вертикали	Базовые документы
Стратегический уровень	- стратегия; - стратегическая карта службы риск-менеджмента; - внутренние политики (в том числе политика управления рисками); - карта рисков
Тактический уровень	- описание моделей управления отдельными видами рисков; - внутренние положения в области управления рисками; - внутренние методики в области управления рисками
Оперативный уровень	- регламенты взаимодействия профильных служб; - система ограничений по видам рисков

В рамках организационной структуры службы управления рисками можно выделить определённые подразделения (рисунок 5).

В субъектах региональной сети сформированы подразделения риск-менеджмента. Региональные службы риск менеджмента сформированы на уровне Региональных дирекций и Филиалов (входящих в региональные дирекции). Функционально данные подразделения подчинены Центральной Службе риск-менеджмента, а административно руководству

субъекта региональной сети. Состав региональной службы управления рисками зависит от количества операций, проводимых субъектом региональной сети, которые требуют анализа, оценки и контроля со стороны риск-менеджмента.



**Рисунок 5 – Организационная структура Службы управления рисками**

Во всех региональных подразделениях Службы риск-менеджмента (функционально подчиненных) при наборе новых сотрудников проводится обязательное согласование принятия новых сотрудников с Центральной Службой риск-менеджмента. Проводится регулярная аттестация сотрудников риск-менеджмента и бизнес подразделений, обучение и мониторинг принятых решений.

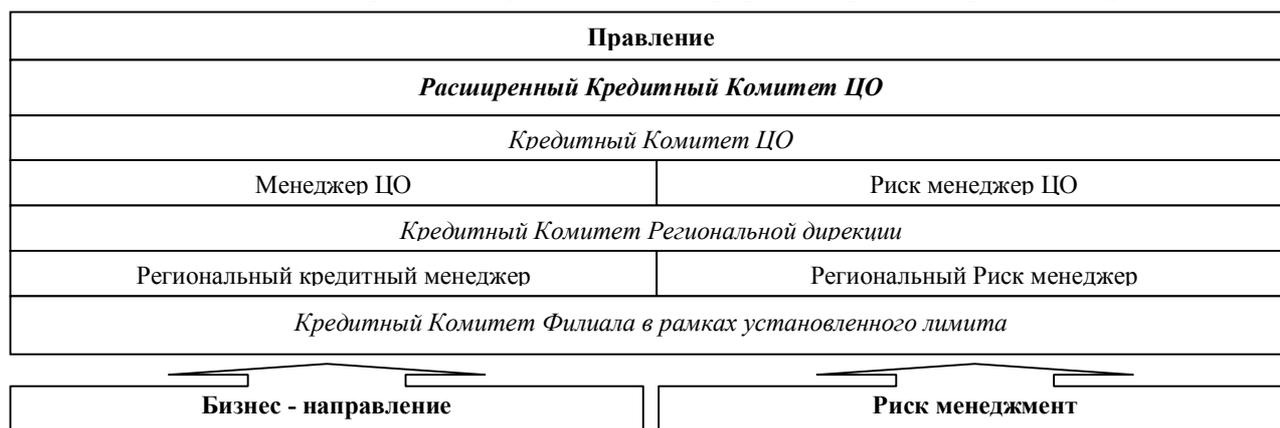
Сотрудники Службы риск-менеджмента входят в состав всех комитетов Финансовой корпорации, включая Правление финансовой корпорации.

Управление кредитным риском осуществляется в соответствии с принципами, лимитами и ограничениями, описанными в Кредитной политике, которая пересматривается и утверждается Правлением Корпорации на ежегодной основе. Управление кредитным риском закреплено за Блоком управления кредитным риском.

Санкционирование кредитных решений проводится тремя способами:

- решением коллегиальных органов (кредитных комитетов);
- совместным решением кредитного менеджера и риск-менеджера в рамках предоставленных полномочий (принцип «4-х глаз»);
- единоличным решением менеджера по стандартизированным продуктам в рамках утвержденных программ.

Система санкционирования представлена иерархией принятия решений (рисунок 6).



**Рисунок 6 - Иерархия принятия решений**

Каждый из уровней иерархии имеет свои полномочия по лимиту сделки и по сроку кредитования.

Региональные риск-менеджеры функционально подчинены единой службе управления рисками: при принятии на работу обязательно согласование со службой риск-менеджмента головного офиса, обязательна периодическая стажировка в головном офисе. Для филиальной сети установлена система лимитов самостоятельного кредитования. Контроль за соблюдением лимитов проводится на основании данных автоматизированной

банковской системы.

Оценка кредитного риска проводится на основе внутренней рейтинговой модели.

На первом этапе определяется риск заемщика в зависимости от отрасли рынка, рыночных и нерыночных факторов, управления компанией, надежности компании, кредитной истории, финансового состояния, то есть определяется способность и желание заемщика погасить кредит. Затем, проводится оценка риска сделки в зависимости от вида кредитного продукта (кредитование под оборотный капитал, овердрафт, аккредитив, гарантия, авансирование недропользователей, проектное финансирование и т.д.) и срока кредитования.

На следующем этапе проводится корректировка на обеспечение, рейтинг залога складывается из рыночной стоимости, залогового дисконта, ликвидности и собираемости. Оценка залога проводится Блоком по работе с залогами. В результате получается рискованная цена кредита.

Управление рыночным риском закреплено за Блоком управления рыночным риском. Под управлением рисками операций на финансовых рынках попадают: операции со сторонними банками, операции на рынке ценных бумаг (акции, облигации, торгуемые векселя), операции на валютных рынках, операции на товарных рынках (на рынке драгоценных металлов). При оценке и установлении лимитов на подобные операции используется единая методология, несмотря на различия в части выполняемых функций между компаниями корпорации: банки, брокерские, управляющие, лизинговые, страховые компании и т.д. В компетенцию службы риск-менеджмента попадают операции брокерских и управляющих компаний, в части размещения собственных средств корпорации.

Лимиты рыночных рисков устанавливаются решениями соответствующих коллегиальных органов (по представлению службы риск-менеджмента) или в рамках системы 4-х глаз (в соответствии с полномочиями риск-менеджмента и бизнес подразделений) и отражается в рамках единой лимитной книги. Рассматриваются следующие лимиты: страновые лимиты, лимиты на административные единицы, на контрагентов, эмитентов, структурные лимиты на портфели (инвестиционные декларации), stop-loss, stop-out, take-profit, лимит на андеррайтинговые операции, уровень маржи на операции Margin trading, дисконты на залоговые операции, уровень открытой валютной позиции по каждой валюте, уровень открытой позиции по драгоценным металлам.

Контроль за соблюдением лимитов имеет несколько уровней: на уровне middle-office, на уровне back-office и последующий контроль по данным автоматизированной банковской системы и информационной системы операций front-office.

Оценка рисков и установление лимитов на сторонние банки проводится на основе внутренней рейтинговой системы, основанной на расчете количественных и анализе качественных показателей. Оценка рисков на операции на рынке ценных бумаг проводится на основании данных VAR-модели (исторический метод), фундаментального анализа (анализ эмитента на основании модели оценки кредитного риска) и ликвидности рынка (инструмента). По VAR-модели регулярно проводится back-testing. В дополнение к оценке VAR используется стресс-тестирование по историческим и эмпирическим событиям. Используемые методологии соответствуют требованиям Базельского комитета в части оценки рыночных рисков на основе внутренних моделей.

Управление операционным риском осуществляют следующие подразделения: Блок операционных рисков (в составе Службы риск менеджмента), Служба внутреннего контроля и другие подразделения в рамках своих компетенций.

Система управления операционным риском включает в себя:

- формирование единой методологии оценки и методов ограничения операционных рисков;
- участие в разработке регламента ведения и формирование единой Базы данных потерь и нарушений Финансовой Корпорации;
- взаимодействие со службами ФК, владеющими статистическими базами данных по

конкретным фактам реализации тех или иных неблагоприятных событий;

- разработка методик расчёта ожидаемых и непредвиденных потерь по операционным рискам с использованием количественных и качественных оценок, с возможностью агрегирования с потерями по другим видам рисков;

- разработка предложений коррективных мероприятий, снижающих риск на анализируемом объекте (процессе или операции).

В части операционных рисков решены следующие задачи: создана и ведется База данных потерь, проводится регламентация всех бизнес-процессов на основании специализированной информационной системы, оценка операционного риска проводится по методу базового индикатора. В будущем планируется внедрение системы оценки операционных рисков на основе внутренней модели.

Риски страхового бизнеса управляются непосредственно подразделением, входящим в структуру Страховой группы. Размещение активов страхового бизнеса в банках и на финансовых рынках осуществляется в рамках общих лимитов (с учетом особенностей пассивов страховых компаний), установленных Службой риск менеджмента, контроль также осуществляет подразделением риск-менеджмента. Основные вопросы, касающиеся рисков страхования (лимиты собственного удержания, методологии проведения актуарных расчетов, введение новых видов страхования и т.п.), проходят обязательное согласование в Службе риск-менеджмента (Блок анализа рисков страхового бизнеса) и Службе внутреннего контроля.

На периодической основе Блоком управления агрегированных рисков (входит в состав Службы риск-менеджмента) составляется агрегированный отчет по рискам Корпорации. Данный отчет предоставляется Правлению. Отчет включает в себя данные обо всех значительных рисках корпорации (кредитном, рыночном, операционном, рискам страхового бизнеса): уровень необходимого капитала для покрытия непредвиденных потерь и сформированных резервах под ожидаемые потери.

В рамках Блока анализа агрегированных рисков проводится оценка экономического капитала, SWOT анализ, stress-testing позиций корпорации, самодиагностика системы управления рисками, анализ рисков общекорпоративных и инвестиционных проектов.

Управление риском ликвидности осуществляется в рамках соответствующих инвестиционных деклараций. Оперативное управление риском ликвидности корпорации осуществляет Блок казначейства.

Комплаенс-риски регламентируются Политикой комплаенс-контроля. Оперативное управление комплаенс-рисками осуществляет соответствующее подразделение Службы внутреннего контроля ФК. В рамках управления комплаенс-рисками осуществляется реализация принципа «китайских стен».

Согласование (разработку) нормативной документации и оперативное управление юридическими рисками осуществляет Юридическая служба корпорации. Создание управленческих резервов на возможные потери по юридическим рискам осуществляется в рамках создания резервов под операционные риски.

Управление репутационным риском корпорации осуществляется в соответствии с Рекомендациями ЦБ РФ по организации управления правовым риском и риском потери деловой репутации в кредитных организациях и банковских группах. В стратегическом плане управление репутационным риском осуществляют Совет директоров, Президент, Правление и другие службы Финансовой корпорации в рамках их компетенции. Оперативное управление репутационным риском осуществляют Аппарат Президента корпорации и другие подразделения корпорации в рамках своей компетенции. Создание управленческих резервов на возможные потери по репутационным рискам осуществляется в рамках создания резервов под операционные риски.

В итоге достигнуты следующие результаты:

1) Создана единая интегрированная система управления рисками Финансовой Корпорации, основанная на:

- единых общих документах по управлению рисками (Политика по управлению рисками, методики по управлению видами рисков и т.д.);
- едином подходе к управлению рисками по различным видам бизнесов;
- едином подходе к персоналу (набор, обучение, аттестация) службы риск менеджмента (независимо от региона).

2) Построенная система управления риска в целом соответствует масштабам бизнеса Финансовой корпорации и ее стратегии.

3) Созданная система идентификации, оценки, управления и контроля рисков во многом соответствует требованиям нового Базельского соглашения по капиталу (дана собственная оценка на основе самодиагностики).

4) Высокий уровень развития системы управления рисками подтверждается оценкой международных аудиторов, рейтинговых агентств и зарубежных контрагентов (банком привлечен значительный объем займов на международном рынке).

### **СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Гранатуров, В.М. Экономический риск: сущность, методы измерения, пути снижения: учебное пособие [Текст] / В.М. Гранатуров. - М.: Дело и Сервис, 1999. - 112 с.
2. Качалов, Р.М. Управление хозяйственным риском производственных систем [Текст] / Р.М. Качалов // Экономика и математические методы, 1997. - вып. 4. - т. 33.
- 3 Шевелев, А.Е. Риски в бухгалтерском учете: учебное пособие [Текст] / А.Е. Шевелев, Е.В. Шевелева. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: КНОРУС, 2008. – 304 с.
3. Друри, К. Управленческий и производственный учет: пер. с англ.: учебник. [Текст] / К. Друри. – М.: ЮНИТИ – ДАНА, 2003. – 107 с.

#### **Чайковский Д.В.**

Орловский государственный технический университет  
302020, г. Орел, Наугорское ш.,29  
Кандидат экономических наук, доцент  
Докторант кафедры «Бухгалтерский учет и налогообложение»  
Тел.: 41-98-60  
E-mail: konfer\_2005@mail.ru

В.Г. ИВАНОВА

## СИСТЕМА УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА РИСКОВ ЛИЗИНГОВЫХ КОМПАНИЙ

*В статье автором рассмотрены показатели скоринговой оценки риска, определены цели построения модели управления ликвидностью, а также предложены методы управления ликвидностью лизинговых компаний.*

**Ключевые слова:** ликвидность, риски, лизинг.

*In the article the author reviewed the scoring indicators for risk assessment, the purposes of constructing model, liquidity management, and proposed methods of liquidity management leasing companies.*

**Key words:** liquidity, risks and leasing.

Несмотря на схожесть тенденций развития банковского и лизингового рынков (лизинговый бизнес развивается по пути банковского с шагом 2-3 года), особенности лизинговой деятельности требуют изменения традиционных банковских подходов к оценке рисков и управлению ими.

Нами были выделены следующие основные виды рисков:

- внутренние риски;
- кредитный риск;
- процентный риск;
- валютный риск;
- риск ликвидности.

Было принято решение сосредоточить внимание на кредитном риске и риске ликвидности, как на наиболее сильно влияющих на финансовую устойчивость и рентабельность Компании.

Задача - снизить уровень неплатежей и обеспечить необходимый уровень ликвидности. Ввиду того, что компания для бухгалтерского и управленческого учета использует программный продукт 1С, было принято решение создать необходимое для управления вышеозначенными рисками программное обеспечение.

Для лизинговой компании кредитный риск – это риск неуплаты (несвоевременной уплаты) лизинговых платежей лизингополучателями.

Средний уровень отношения суммы недоплат к объему лизингового портфеля у лизинговых компаний в РФ - 2%, при портфеле, превышающем 5 млрд. руб. – «нормальная» сумма недоплат составляет более 100 млн. рублей, без эффективного администрирования, годовые потери (при средней ставке привлечения компании 14,9% и без учета возможных дефолтов лизингополучателей) составят около 15 млн. рублей.

Риск ликвидности подразделен на два типа:

1) Недостаточная ликвидность - возникает при несоответствии сроков привлечения и размещения ресурсов, а также при ухудшении качества (в данном случае отношение объема недоплат к объему лизингового портфеля)

2) Избыточная ликвидность - возникает при несоответствии сроков привлечения и размещения ресурсов, а также при недостаточном качестве управления денежными потоками.

Для адаптации банковского подхода, применяемого для оценки кредитного риска, к лизинговому бизнесу, создается система оценки кредитного риска по лизинговой сделке:

а) Исходя из количества баллов, полученных на основании критериев скоринговой оценки, лизингополучателю присваивается группа риска. Группа риска определяется для лизингополучателя на базе соотношения финансовых показателей предприятия и объема средств, которые необходимо привлечь ИЛ для осуществления лизинговой сделки, оценки

ликвидности предмета лизинга, платежной дисциплины лизингополучателя, местонахождения предмета лизинга.

б) Скоринговая оценка риска проводится на основании бухгалтерской отчетности лизингополучателя или поручителя. При проведении скоринговой оценки риска производится расчет показателей и присвоение каждому показателю оценки (в баллах). Затем подсчитывается общее количество баллов.

в) При проведении скоринговой оценки риска производится расчет следующих показателей (таблица 1):

Таблица 1 – Показатели скоринговой оценки риска

№ п/п	Наименование показателя	Методика расчета	Значение	Кол-во присваиваемых баллов
1	Отношение суммы привлекаемых средств к валюте баланса	(Объем привлекаемых средств) / (стр.300 ф.1)	менее 0,1	4
			больше или равно 0,1 и меньше 0,15	3
			больше или равно 0,15 и меньше 0,2	2
			больше 0,2	1
2	Отношение среднемесячной выручки к сумме привлекаемых средств	(стр.010 формы 2) / (кол-во месяцев в периоде) / (сумма привлекаемых средств)	более 1,75	4
			больше 1,25 и меньше или равно 1,75	3
			больше или равно 1 и меньше или равно 1,25	2
			меньше 1	1
3	Рентабельность продаж	стр.050 формы 2 / стр. 010 формы 2	более 20 %	4
			больше 10 % и меньше или равно 20 %	3
			больше или равно 0 % и меньше или равно 10 %	2
			меньше 0 %	1
4	Рентабельность деятельности	стр.190 формы 2 / стр. 010 формы 2	более 15 %	4
			больше 5 % и меньше или равно 15 %	3
			больше или равно 0 % и меньше или равно 5 %	2
			меньше 0 %	1
5	Коэффициент автономии	стр.490 / стр.700	более 50 %	4
			больше 35 % и меньше или равно 50 %	3
			больше или равно 20 % и меньше или равно 35 %	2
			меньше 20 %	1
6	Коэффициент срочной ликвидности	(стр.260 + стр.250 + стр.230 + стр.240 + стр.210) / (стр.690 - стр.630 - стр.640)	более 1	4
			больше 0,8 и меньше или равно 1	3
			больше или равно 0,6 и меньше или равно 0,8	2
			меньше 0,6	1
7	Ликвидность предмета лизинга	определяется из заключения менеджера	Высокая	4
			Средняя	3
			Удовлетворительная	2
			Низкая	1

Продолжение таблицы 1

8	Платежная дисциплина	Клиент за последний год не имел просрочек лизинговых платежей более 10 дней	Высокая	4
		Клиент за последний год имел один просроченный лизинговый платеж более 10 дней	Средняя	3
		Клиент за последний год имел один просроченный лизинговый платеж свыше 30 дней, либо более двух просроченных платежей свыше 10 дней	Удовлетворительная	2
		Новый клиент, либо клиент, имеющий две и более просрочки платежа свыше 30 дней за последний год	Низкая	1
9	Местонахождения предмета лизинга	–	Санкт-Петербург, Москва, Волгоград, Самара	4
			Ленинградская область, Московская область	3
			Местонахождение совпадает с местонахождением финансирующей кредитной организации	2
			Иное местонахождение	1
10	Размер аванса	–	более или равно 30 %	4
			больше или равно 20 % и меньше 30 %	3
			больше или равно 10 % и 20 %	2
			меньше 10 %	1

В зависимости от общего количества набранных баллов сделке присваивается следующая группа риска:

- Минимальные риски (количество набранных баллов 33-40);
- Низкие риски (27-32 балла);
- Приемлемые риски (21-26 баллов);
- Высокие риски (менее 20 баллов).

Риск ликвидности.

Исходным моментом построения системы служит наличие проблемной ситуации и цели управления, поскольку система должна являться средством достижения цели (рисунок 1).



Рисунок 1 – Цели построения модели управление ликвидностью

Модели управление ликвидностью используют следующие методы (рисунок 2)

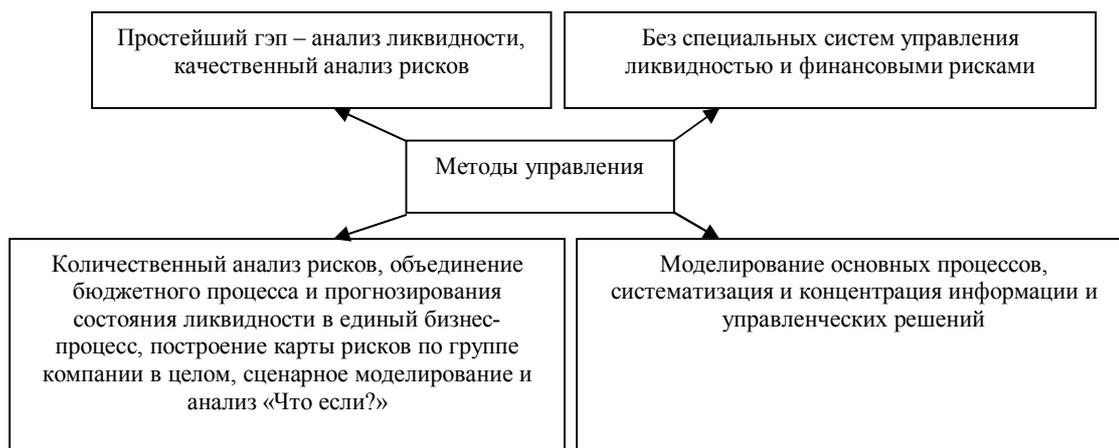


Рисунок 2 – Методы управления ликвидностью

Эффект от создания системы управления ликвидностью (рисунок 3)

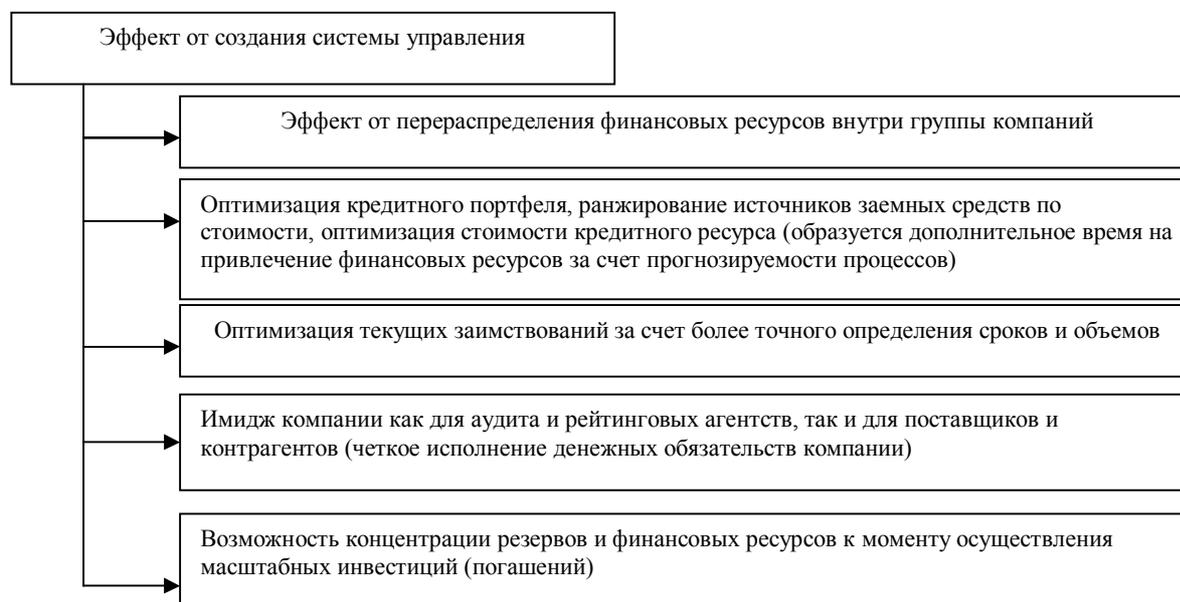


Рисунок 3 – Эффект от создания системы управления ликвидностью

Риск-менеджмент компании состоит из 4 основных этапов, замкнутых в цикл: идентификация риска, оценка риска, управление риском, мониторинг.

С клиентами, попадающими в группу «высокие риски», заключается более жесткий по условиям договор лизинга и рассматривается вопрос о предоставлении дополнительного обеспечения.

В виду того, что исходящие потоки, как правило, определены и строго регламентированы по срокам и суммам (погашение кредитов и займов, оплата комиссий по аккредитивам, выплата заработной платы, оплата поставщикам), анализ неопределенности необходим, в основном, для оценки входящих денежных потоков (привлеченные займы, кредиты, авансы лизингополучателей, лизинговые платежи, страховые платежи и т.д.), поэтому в модели управления ликвидностью используются методы теории вероятностей только при рассмотрении входящих потоков.

Аналогичная процедура проводится для недоплат за предыдущий месяц с целью определения математического ожидания поступления недоплат предыдущего месяца и

математического ожидания поступления недоплат предшествующего предыдущему месяцу в отчетный период (таблица 2)

Таблица 2 – Процедура недоплат

Клиент	3 группа	4 группа	5 группа
№ договора	Просрочка лизинговых платежей находится в интервале от 10 дней до месяца	Просрочка лизинговых платежей находится в интервале от 1 месяца до двух	Дефолт или просрочка лизинговых более 2-х месяцев
Вероятность поступления средств	0,3	0,5	0,1
Клиент	3 группа	4 группа	5 группа
№ договора	Просрочка лизинговых платежей находится в интервале от 10 дней до месяца	Просрочка лизинговых платежей находится в интервале от 1 месяца до двух	Дефолт или просрочка лизинговых более 2-х месяцев
Вероятность поступления средств	1,0	0,5	0,1

Таким образом, прогнозный объем поступления лизинговых платежей может быть рассчитан по формуле:

$$ПО = M_{от} + M_{Он} + M_{Он-1}, \quad (1)$$

где

ПО – прогнозный объем поступления лизинговых платежей в отчетном месяце;

$M_{от}$  – сумма произведений вероятности поступления платежа на сумму платежа по каждой группе в текущем месяце;

$M_{Он}$  – сумма произведений вероятности поступления недоплат в отчетном месяце на сумму недоплат по каждой группе по недоплатам предыдущего месяца;

$M_{Он-1}$  – сумма произведений вероятности поступления недоплат в отчетном месяце на сумму недоплат по каждой группе по недоплатам месяца, предшествующего предыдущему.

Новые клиенты получают низшую группу риска, из которой могут быть переведены только после поступления первого лизингового платежа. «Старые клиенты», по новым договорам получают худшую из действующих по текущим договорам группу риска.

Для определения качества лизингового портфеля (КЛП) необходимо ввести расчетный показатель:

$$КЛП = ПО/ЛПН, \quad (2)$$

где

КЛП – безразмерная величина, отражающая вероятность поступления лизинговых платежей и недоплат прошлых периодов в отчетном месяце.

ПО – прогнозный объем поступления лизинговых платежей в отчетном месяце;

ЛПН – сумма платежей в отчетном месяце согласно агрегированному графику лизинговых платежей + сумма недоплат.

Таким образом, качество риск - менеджмента компании, косвенно будут отражать динамика изменения показателя.

Основной риск лизинговой компании - кредитный риск (риск неисполнения обязательств лизингополучателем). Страховые компании довольно давно предлагают страхование кредитных рисков. По нашим сведениям, на сегодняшний день существует только один пример совместной программы лизинговой и страховой компаний по страхованию риска неплатежей лизингополучателей.

Основные причины следующие:

1. Страховые компании, как правило, заинтересованы в страховании всего лизингового портфеля, а лизинговая компания только наиболее рискованных сделок.

2. Страховым случаем является банкротство лизингополучателя, что, учитывая действующее законодательство, затрудняет получения возмещения. Кроме того, лизинговая компания не покрывает риск неплатежей лизингополучателей, с нормальным финансовым состоянием, к которым невозможно применить процедуру банкротства

3. Высокая цена (5%) при среднеотраслевых недоплатах от 1,5 до 3%.

3. Результаты проекта. Полученный результат применения процедур управления (повышение эффективности, отсутствие или снижение наблюдавшихся до этого потерь/убытков), финансовая оценка выигрыша от принятых мер.

В результате внедрения скоринговой системы оценки рисков по сделке, увеличился процент положительных заключений на кредитном комитете компании, при этом уровень недоплат (отношение суммы недоплат к объему кредитного портфеля) снизился (уровень недоплат по новым сделкам ниже, чем по действующему портфелю).

Таким образом, компания увеличила лизинговый портфель и одновременно повысила его качество.

Разработка предложенных методик выполнялась инвестиционным отделом при поддержке отдела ИТ в рамках текущей работы, дополнительных затрат компания не понесла.

### **СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Вахрушина, М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. для вузов. 2-е изд., доп. и пер. [Текст] / М.А. Вахрушина. - М.: НКФ Омега-Л; Высшая школа, 2002.
2. Воронова, Е.Ю. Управленческий учет на предприятии: учебное пособие для вузов [Текст] / Е.Ю. Воронова, Г.В. Улина. - М.: Проспект, 2006. – 243 с.
3. Гранатуров, В.М. Экономический риск: сущность, методы измерения, пути снижения: учебное пособие [Текст] / В.М. Гранатуров. - М.: Дело и Сервис, 1999. - 112 с.
4. Друри, К. Управленческий и производственный учет: пер. с англ.: учебник [Текст] / К. Друри. – М.: ЮНИТИ – ДАНА, 2003. – 107 с.
5. Качалов, Р.М. Управление хозяйственным риском производственных систем [Текст] / Р.М. Качалов // Экономика и математические методы, 1997. - вып. 4. - т. 33.

#### **Иванова Валентина Григорьевна**

Московский финансово-правовой институт  
г. Москва, ул. Лётчика Бабушкина, д.6, стр.2  
Кандидат экономических наук, доцент  
Тел.: (495) 909-1801, 470-8143, 250-2462  
E-mail: kuncha@57ru.ru

## МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ОРГАНИЗАЦИИ НАЛОГОВОГО УЧЕТА

*В статье автором рассмотрено содержание и место налогового учета в учетно-аналитической системе хозяйствующего субъекта, охарактеризованы различные варианты ведения налогового учета и предложены забалансовые счета в целях оптимизации учетных процедур.*

**Ключевые слова:** налоговый учет, забалансовые счета, отчетность.

*In the article the author reviewed the content and location of tax accounting in accounting and analysis system business entity described various options for tax accounting and the proposed off-balance sheet accounts in order to streamline accounting procedures.*

**Key words:** tax accounting, off-balance sheet accounts, reporting.

Существенным этапом развития системы налогового законодательства явилось введение в действие главы 25 Налогового Кодекса РФ, что обусловило необходимость ведения в целях исчисления налога на прибыль налогового учета. До введения в действие Главы 25 НК РФ подобная система налогового учета существовала в отношении НДС, при исчислении которого применяются отдельные учетные документы (счета-фактуры) и специальные налоговые регистры (книга покупок и книга продаж).

Налоговый учет представляет собой систему обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным НК РФ.

Налоговый учет осуществляется в целях формирования полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций, осуществленных налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода, а также обеспечения информацией внутренних и внешних пользователей для контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты в бюджет налога.

В Налоговом Кодексе РФ сформулированы лишь общие принципы организации налогового учета. Как конкретно вести его на практике, каждому бухгалтеру предстоит определять самостоятельно.

Главная задача налогового учета - сформировать полную и достоверную информацию о том, как учтена для целей налогообложения каждая хозяйственная операция.

Из данных налогового учета должно быть ясно:

- как определяются доходы и расходы;
- как определяется доля расходов, учитываемых для целей налогообложения в конкретном отчетном периоде;
- какова сумма расходов (убытков), подлежащих отнесению на расходы в следующих налоговых периодах;
- каким образом на предприятии формируются резервы;
- а также, какова задолженность по расчетам с бюджетом по налогам.

Подтверждением данных налогового учета, согласно ст. 313 НК РФ, являются:

- первичные учетные документы (включая справку бухгалтера);
- аналитические регистры налогового учета;
- расчет налоговой базы.

В соответствии со ст. 9 Федерального закона № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет. Таким образом, первичные документы служат основанием для организации как бухгалтерского, так и налогового учета.

Порядок ведения налогового учета устанавливается в учетной политике для целей налогообложения и утверждается соответствующим приказом (распоряжением) руководителя. Таким образом, предприятие должно сформировать учетную политику для налогового учета.

Учетная политика для целей налогообложения применяется последовательно от одного налогового периода к другому.

Налоговый учет предполагает новую методологию учета, полный учетный цикл, не зависимый от бухгалтерского учета, который организуется в регистрах налогового учета (регистры хозяйственных операций, регистры промежуточных расчетов, регистры состояния единицы налогового учета, декларация).

Основные задачи налогового учета - формирование полной и достоверной информации о величине доходов и расходов учреждения, определяющих размер налоговой базы отчетного (налогового) периода, а также обеспечение информацией внутренних и внешних пользователей для контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты в бюджет налога на прибыль.

Организация системы налогового учета подразумевает определение совокупности показателей, прямо или косвенно влияющих на размер налоговой базы, критериев их систематизации в регистрах налогового учета, а также порядка ведения учета, формирования и отражения в регистрах информации об объектах учета.

Регистры налогового учета - совокупность показателей (сводные формы), применяемых для систематизации данных налогового учета за отчетный (налоговый) период, сгруппированных в соответствии с требованиями гл. 25 НК РФ, без распределения (отражения) по счетам бухгалтерского учета.

Система налогового учета организуется учреждением самостоятельно. В связи с тем, что единых утвержденных форм регистров налогового учета не существует, учреждение должно разрабатывать их самостоятельно либо вносить в применяемые регистры бухгалтерского учета дополнительные реквизиты, формируя тем самым регистры налогового учета. И в том, и в другом случае регистры необходимо указывать в учетной политике для целей налогообложения, утверждаемой соответствующим приказом (распоряжением) руководителя (ст. 313 НК РФ). Организация вправе использовать данные аналитического учета, разработанные в соответствии с правилами ведения бухгалтерского учета, при условии, что информация содержит все необходимые сведения для расчета налога на прибыль (Письмо Минфина России от 01.08.2007 № 03-03-06/1/531).

Налогоплательщик анализирует хозяйственные операции и самостоятельно определяет, по каким объектам учета он должен разработать и утвердить формы регистров налогового учета, в которых должен быть обеспечен набор всех данных, необходимых для правильного определения показателей налоговой декларации.

Так как понятие налогового учета является сравнительно новым для отечественной системы законодательного регулирования деятельности хозяйствующих субъектов, необходимость обособленного формирования данных о размере налоговой базы возникла одновременно с появлением различий в нормативном регулировании группировки и детализации данных для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения.

В связи с этим, перед производственными предприятиями встала необходимость в организации налогового учета и контроля правильности осуществления расчетов по налогу на прибыль таким образом, чтобы, с одной стороны, выполнить требования законодательства, а с другой - минимизировать обусловленные этим издержки.

В настоящее время перед предприятиями-налогоплательщиками остро стоит проблема выбора между двумя принципиально различными подходами: организации налогового учета как самостоятельной автономной системы и как подсистемы, использующей и обрабатывающей данные бухгалтерского учета, выступающего в качестве базовой системы. При этом ввиду того, что для бухгалтерских подразделений предприятий практически невозможно самостоятельно разработать методику организации и ведения

налогового учета по причине отсутствия методологической поддержки со стороны государства, большое значение приобретает оказание аудиторскими организациями сопутствующих услуг по постановке системы налогового учета.

Статья 313 НК РФ определяет понятие «налоговый учет» как систему обобщения информации для исчисления налоговой базы по налогу на прибыль на основе данных первичных документов. При этом основной причиной введения налогового учета признают наличие различий между правилами бухгалтерского учета и порядком формирования налоговой базы по налогу на прибыль.

В соответствии с НК РФ, определена также цель налогового учета - формирование полной и достоверной информации о порядке учета в целях налогообложения осуществляемых налогоплательщиком хозяйственных операций. Обобщены также основные принципы ведения налогового учета:

- налоговый учет организуется налогоплательщиком самостоятельно;
- применяется последовательно от одного налогового периода к другому;
- непрерывно и в хронологическом порядке отражает все операции и объекты учета для целей налогообложения;
- основывается на нормах и правилах определения налоговой базы по налогу на прибыль, установленных 25 главой НК РФ.

Одной из основных целей, стоящих перед должностными лицами, ответственными за организацию налогового учета, является точное определение категорий имущества, используемого при непосредственном производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг, а также персонала, заработная плата которого подлежит включению в прямые расходы организации. Если при этом будет допущена ошибка, неминуем пересчет налоговой базы и задолженности перед бюджетом. Занижение базы может иметь место в том случае, когда расходы, которые должны относиться к прямым, будут включаться в состав косвенных и списываться на уменьшение налоговой базы вне зависимости от объемов реализации готовой продукции, выполненных работ или оказанных услуг и от объемов незавершенного производства.

Сумма прямых расходов, осуществленных в отчетном или налоговом периоде, также уменьшает доходы от реализации отчетного (налогового) периода, за исключением сумм прямых расходов, распределяемых на остатки незавершенного производства.

В настоящее время существует множество мнений по выбору формы ведения налогового учета, укрупненно их можно свести в несколько следующих направлений:

1. Система налогового учета, рекомендуемая ФНС России, базируется на построении массива регистров промежуточных расчетов. Эти регистры предназначены для отражения и хранения информации о порядке проведения налогоплательщиком расчетов промежуточных показателей, необходимых для формирования налоговой базы в порядке, предусмотренном главой 25 НК РФ. При этом под промежуточными показателями понимаются показатели, для которых не предусмотрены соответствующие отдельные строки в декларации, т. е. их значения хоть и участвуют в формировании отчетных данных, но не в полном объеме через специальные расчеты или в составе обобщающего показателя. Постановка системы налогового учета — дело дорогостоящее и интеллектуально емкое. Не каждый бухгалтер обладает необходимой квалификацией, чтобы внедрить новую систему налогового учета. ФНС России разработала порядок ведения налогового учета для организаций, регистры налогового учета, которые доведены до налогоплательщиков. Это рекомендательные формы для предприятий, которые при желании смогут ими воспользоваться.

Использование подобной методики в настоящее время представляется наиболее реальным. Она позволяет внесистемно, т. е. без создания параллельной учетной системы, на основе отдельных выборочных данных бухгалтерского учета определить объект налогообложения. При этом общий объем учетной работы по сравнению с остальными методиками значительно снижается, поскольку итоговые показатели по существенной части расчетов уже произведены в финансовом учете и не требуют пересчета для налогового

учета. Таким образом, не происходит ненужного дублирования одних и тех же учетных операций. Основной проблемой при этом является получение необходимой налоговой информации по тем объектам учета, где требования по бухгалтерским стандартам и Налоговому кодексу не совпадают.

2. Организация налогового учета по принципу «приход-расход» с ведением книги доходов и расходов (аналогично применяющейся сейчас упрощенной системе бухгалтерского учета). Этот способ оптимален для небольших организаций, количество операций в которых невелико и которые будут определять доходы и расходы по кассовому методу. Однако в организациях с исследуемой спецификой в подавляющем большинстве случаев использование этой системы не представляется возможным, так как они, как правило, не относятся к той группе налогоплательщиков, которым разрешено применение кассового метода учета доходов и расходов.

3. При построении системы налогового учета использовать принцип двойной записи с использованием «налогового плана счетов» и разработкой «налоговых» проводок. Этот способ представляет собой автономный вариант ведения налогового учета, он очень трудоемок, так как в этом случае налоговый учет полностью отделяется от традиционного бухгалтерского. На рисунке представлен автономный вариант ведения налогового учета .



Рисунок 1 – Автономный вариант ведения налогового учета

На сегодняшний день рассматривать налоговый учет как нечто обособленное от бухгалтерского было бы несправедливо. Слишком тесна методическая и документальная связь между ними. Не вызывает сомнений, что бухгалтерский и налоговый учет на предприятии являются предметом деятельности одних и тех же специалистов. На основании этого можно утверждать, что налоговый учет является одним из разделов бухгалтерского учета наряду с финансовым и управленческим учетом.

4. Четвертый путь — адаптировать для налогового учета действующий План счетов бухгалтерского учета, пересмотрев порядок аналитического учета доходов и расходов, который ведется на субсчетах к счетам бухгалтерского учета, и вести в одном Плане счетов и бухгалтерский и налоговый учет. При этом налоговый учет рассматривается только во взаимодействии с финансовой и управленческой составляющей бухгалтерского учета. Причина этому — наличие нормативного регулирования финансового учета со стороны государства, а так как управленческий учет не регулируется законодательством России, то его рассматривают как элемент бухгалтерии, заслуживающий внимания. На рисунке 2 представлен вариант ведения налогового учета во взаимодействии с финансовой и управленческой составляющей бухгалтерского учета.

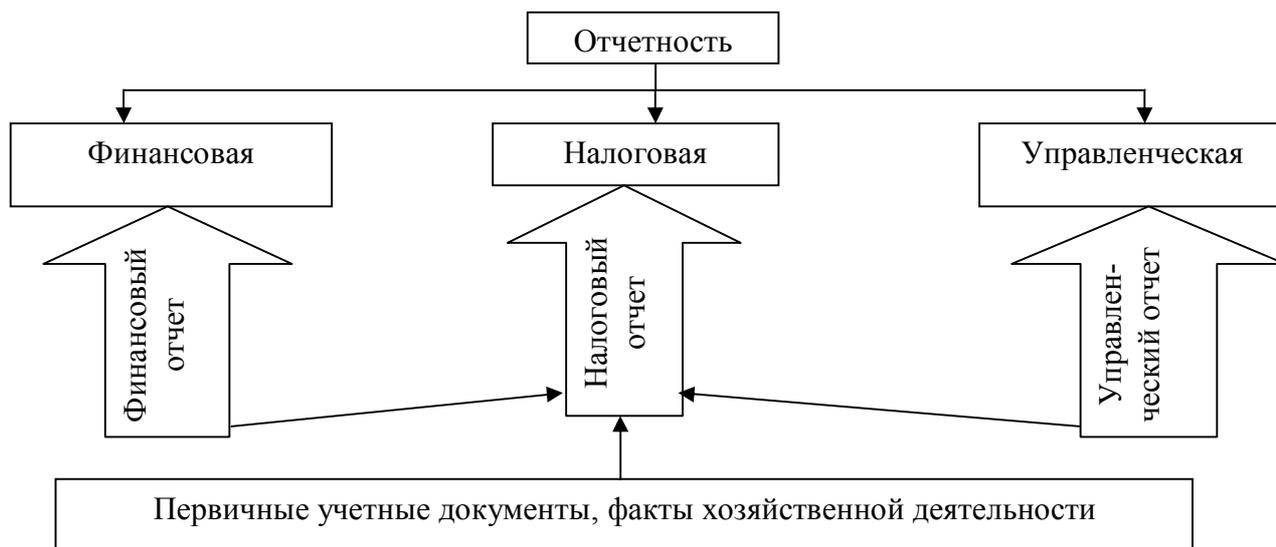


Рисунок 2 – Вариант ведения налогового учета во взаимодействии с финансовой и управленческой составляющей бухгалтерского учета

В рамках этого варианта специалистами предлагается организовать систему налогового учета, которая будет состоять из аналитических таблиц, таблиц промежуточных налоговых расчетов и сводных таблиц. Аналитические таблицы налогового учета — это первичные бухгалтерские документы или данные бухгалтерского учета, сгруппированные в таблицы по элементам затрат, сформированные на основании требований главы 25 НК РФ. Так, налоговый учет по материальным расходам представлен в виде аналитической таблицы, заполняемой на основании первичных бухгалтерских документов.

На основании аналитических таблиц налогового учета составляются сводные таблицы налогового учета, служащие для формирования в них конечных данных налоговой отчетности. При этом количество регистров налогового учета также велико, как и в Системе налогового учета, рекомендованной ФНС России, что исключает возможность их применения на средних и крупных предприятиях.

Одновременное использование первичных документов для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения в принципе возможно, но на практике вряд ли может быть реализовано. Это связано с тем, что документальное оформление бухгалтерских операций достаточно жестко регламентировано не только документами системы нормативного регулирования бухгалтерского учета, но и действующим законодательством.

Более рациональным является перегруппировка данных первичных бухгалтерских документов в соответствии с целями и задачами налогового учета и оформление их в виде бухгалтерских справок при организации налогового учета на том рабочем месте, где учитываются кассовые операции (это может быть как сам кассир, так и другой работник), целесообразно составление бухгалтерских справок по объектам бухгалтерского наблюдения.

5. Компромиссный вариант. Он заключается в использовании для налогового учета дополнительно вводимых забалансовых «налоговых» счетов к бухгалтерскому Плану счетов, на которых будет вестись учет доходов расходов в разрезе требований главы 25 НК РФ. Обороты и остатки по этим счетам не будут отражаться в регистрах бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности. В этом случае бухгалтер сможет при проведении какой-либо операции в бухгалтерском учете одновременно делать запись по соответствующему субсчету налогового счета. Это будет удобно бухгалтерам, ведущим учет на компьютере с использованием бухгалтерских программ. Они должны будут добавить в алгоритм проведения некоторых хозяйственных операций дополнительные записи по счетам налогового учета и составить новые алгоритмы в тех случаях, когда бухгалтерский и налоговый учет одних и тех же операций ведутся по-разному.

Сторонниками данного варианта предполагаются забалансовые счета налогового учета, представленные в таблице 1, по дебету которых отражаются расходы и убытки, а по кредиту - доходы и прибыль.

Таблица 1 - Забалансовые счета налогового учета

№ счета	Наименование счета
012	Доходы от реализации без НДС
013	Расходы, связанные с производством и реализацией
014	Прибыль (убыток) от реализации
015	Внереализационные доходы
016	Прибыль (убыток) от внереализационных операций
017	Налоговая база
018	Перенос убытков на будущее
018	Расходы будущих периодов
036	Внереализационные расходы

В схеме проводок бухгалтерского учета типовых хозяйственных операций дописываются проводки, предназначенные для отражения данных на счетах налогового учета, и настраивают новые алгоритмы для случаев, когда принципы отражения той или иной операции в обоих видах учета неодинаковы. На основании накопленной на счетах налогового учета информации составляются аналитические регистры. Каждый регистр представляет собой отчет, где собрана информация, отраженная на определенном налоговом счете. Состав регистров ориентирован на соответствующие формы представления данных в декларации по налогу на прибыль организации и ее приложениях.

Записи на налоговых счетах производятся по правилам, предусмотренным для забалансовых счетов бухгалтерского Плана счетов. Обороты и остатки по этим счетам не отражаются в регистрах бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности. В этом случае бухгалтер может при проведении какой-либо операции в бухгалтерском учете одновременно делать запись по соответствующему субсчету налогового счета.

### СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Налоговый Кодекс РФ: части первая и вторая: текст с изм. и доп. На 1 октября 2010 г [Текст] – М.: Эксмо, 2009. – 784 с.
2. Юткина, Т.Ф. Налоги и налогообложение [Текст] / Т.Ф. Юткина. – Москва: ИНФРА-М, 1999 – 168 с.
3. Филина, Ф.Н. Раздельный учет. Бухгалтерские и налоговые аспекты: книга [Текст] / Ф.Н. Филина. - ГроссМедиа, РОСБУХ, 2008 – 245с.
4. Попова, Л.В. Альтернативные варианты организации налогового учета и их анализ [Текст] / Л.В. Попова, М.В. Васильева, М.М. Коростелкина. - Управленческий учет – Москва. – ЗАО «Финпресс», 2006. - №1. – С.60-70

**Барышев Сергей Борисович**

Российский государственный торгово-экономический университет  
125993, г. Москва, ул. Смольная, д. 36  
Кандидат экономических наук, доцент  
Тел.: (495) 458-94-79  
E-mail: sergey\_baryshev@mail.ru

Р.К. МУРТАЗИНА

## УЧЕТ ЗАТРАТ ПО ЦЕНТРАМ ОТВЕТСТВЕННОСТИ НА ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ УЧАСТКАХ ОРГАНИЗАЦИЙ ОБЩЕСТВЕННОГО ПИТАНИЯ

*Для успешной организации управленческого учета по центрам ответственности в организациях общественного питания автором предложено классифицировать их, исходя из объема полномочий и ответственности. В статье рассмотрена возможность использования обособленной системы счетов для ведения управленческого учета в организациях общественного питания путем использования группы счетов 20 - 29 для группировки расходов по статьям в разрезе центров затрат, счетов 30 - 36 - для группировки расходов по элементам затрат.*

**Ключевые слова:** затраты, центры ответственности, организации общественного питания.

*For the successful organization of management accounting responsibility centers in the public catering author asked to classify them based on the amount of authority and responsibility. The article describes the use of separate accounting system for management accounting in the public catering through the use of accounts 20 - 29 for grouping the cost of items in the context of cost centers, accounts 30 - 36 - for grouping expenses by cost elements.*

**Key words:** cost, responsibility centers, catering.

Одним из важных условий эффективной организации управленческого учета является внедрение и укрепление внутрихозяйственного управления, которое предполагает не только расширение самостоятельности и увеличение прав менеджеров при принятии ими управленческих решений, но и повышение персональной ответственности за последствия таких решений. При этом повышаются роль и значимость управленческого учёта, поскольку предоставляемая им информация должна позволить менеджерам своевременно и качественно контролировать и оценивать результаты деятельности внутренних структурных единиц. Управленческий учет можно определить как самостоятельное направление бухгалтерского учета организации, обеспечивающее информационную поддержку системы управления предпринимательской деятельностью [2].

Решение поставленных задач осуществляется путем внедрения децентрализованной системы управления, при которой происходит распределение (делегирование) ответственности между менеджерами в части управления планирования затрат и результатов деятельности подразделения, за которое отвечает данный менеджер, и в зависимости от организационной структуры организации.

Организационная структура организаций общественного питания - это совокупность линий ответственности внутри организации, показывающих направление движения информации. В этих условиях, децентрализация управления требует формализованного подхода к организационной структуре, охватывающего все структурные единицы сверху донизу и определяющего место каждого подразделения (сегмента) [4]. При этом обобщающим понятием становится «центр ответственности». Как следствие, учетная система, которая в рамках такой структуры обеспечивает регистрацию, отражение, накопление, анализ и предоставление информации о затратах и результатах и позволяет оценивать деятельность конкретных менеджеров, превращается в систему учета по центрам ответственности.

Центр ответственности представляет собой часть системы управления организацией и, как любая система, имеет вход и выход. Вход - это сырье, материалы, полуфабрикаты, затраты труда и разные услуги. Выходом для центра ответственности является продукция (услуги), которая идет в другой центр ответственности или реализуется на сторону.

Деятельность каждого центра ответственности может быть оценена, с точки зрения эффективности его функционирования [1].

Цель учета по центрам ответственности состоит в обобщении данных о затратах и результатах деятельности по каждому центру ответственности с тем, чтобы возникающие отклонения можно было отнести на конкретное лицо, в полномочия которого входит возможность влияния на затраты. Поэтому основной проблемой организации учета и контроля затрат по центрам ответственности в общественном питании является выделение этих центров для закрепления ответственности. С позиции управления, деление организации на центры ответственности должно определяться спецификой конкретной ситуации.

Для успешной организации управленческого учета по центрам ответственности в организациях общественного питания, мы предлагаем классифицировать их исходя из объема полномочий и ответственности.

В действующих крупных организациях общественного питания центры ответственности можно разделить на пять уровней (таблица 1).

Таблица 1 - Центры ответственности крупных организаций общественного питания

Наименование центра ответственности	Руководители структурных подразделений, возглавляющие центры ответственности
Центр ответственности V уровня	Руководитель организации
Центр ответственности IV уровня	- заместитель директора, - заместитель директора по производству, - заместитель директора по продажам
Центр ответственности III уровня	- начальник основного производства, - начальник вспомогательного производства, - начальник транспортного отдела
Центр ответственности II уровня	- мастера производственных участков, - мастера вспомогательных участков, - заведующий складом готовой продукции и полуфабрикатов
Центр ответственности I уровня	- повара, - бармены, - заведующие буфетов, - заведующие магазинов кулинарии, - кладовщики

Центры ответственности первого уровня - это рабочие места по выпуску продукции собственного производства, которые в данном случае совпадают с центрами затрат. К центрам ответственности второго уровня можно отнести мастеров производственных участков, таких как мастер заготовочного цеха, мастер доготовочного цеха, мастер специализированного цеха и т.д. Третий уровень ответственности предусматривает объединение цехов на уровне производств (основного и вспомогательного).

Центром ответственности четвертого уровня являются начальник производства, коммерческий директор, начальник отдела продаж. Центром ответственности пятого уровня является руководитель организации общественного питания в целом.

Приводимые структуры организаций по центрам ответственности наиболее полно соответствуют современным организациям общественного питания и отражают их учетный процесс.

Что же касается субъектов малого предпринимательства, то здесь целесообразно выделять двухуровневую систему ответственности (таблица 2).

Таблица 2 - Центры ответственности средних и малых организаций общественного питания

Наименование центра ответственности	Руководители структурных подразделений, возглавляющие центры ответственности
Центр ответственности II уровня	Руководитель организации - зав. производством
Центр ответственности I уровня	- повара, - заведующие буфетами, - заведующие складами, - бармены

Построение учетной системы в соответствии с указанными центрами ответственности в МУП Комбинат школьного питания «Огонёк» и в МУП «Комбинат школьного питания № 2» г. Оренбурга позволило улучшить показатели их работы за счет повышения ответственности руководителей различных уровней за достижение конечных результатов деятельности.

В практике работы организаций общественного питания возможно также и сочетание двух вариантов учета (нормативного - в части сырья и системы «директ-костинг»- в части прочих затрат), что еще полнее способствует решению задач управленческого учета. В этом случае учет сырья по выпуску продукции ведется на счете 20 «Основное производство», а учет затрат, связанных с процессом снабжения и продажи продукции - на счете 44 «Расходы на продажу». Учет затрат методом «директ-костинг» в организациях общественного питания и обусловило деление затрат на постоянные и переменные.

Действующий План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций предоставил потенциальную возможность использования обособленной системы счетов для ведения управленческого учета в организациях общественного питания путем использования группы счетов 20 - 29, либо 20-39 [5].

Первая группа: счета 20 - 29 используются для группировки расходов по статьям в разрезе центров затрат, мест возникновения затрат, носителей затрат. Вторая группа: счета 30 - 36 - для группировки расходов по элементам затрат.

Первая группа счетов определяет ведение управленческого учета, вторая - финансового. Взаимосвязь между ними может осуществляться с помощью специальных отражающих счетов-экранов тех же наименований.

Состав и методика использования счетов 20-39 при таком варианте учета устанавливается организацией, исходя из особенностей деятельности, структуры, организации управления на основе соответствующих рекомендаций Министерства финансов РФ.

Учет расходов по элементам (сч.30 - 39) можно вести в единой системе со счетами для учета затрат по статьям (для калькуляционных расчетов), не выделяя последние в обособленную систему управленческого учета на счета управленческого финансового учета.

Основанием для установления перечня счетов для бухгалтерского учета расходов по элементам служит ПБУ 10/99 «Расходы организации», в котором записано: «При формировании расходов по обычным видам деятельности должна быть обеспечена их группировка по элементам» [3].

Проведенное нами исследование показало, что в современных условиях возможен и такой способ учета производственных затрат, который основан на выделении счетов 20 - 29 в самостоятельную локальную систему управленческого учета. Возможность такого выделения обеспечивается использованием счета 27 «Распределение общих затрат».

Если организация общественного питания организуют интегрированную систему ведения бухгалтерского учета, то для учета затрат могут быть открыты следующие синтетические счета, представленные в таблице 3.

В течение периода все затраты в финансовом учете формируются на счетах 30 - 36 в разрезе элементов. По окончании периода они закрываются по кредиту в корреспонденции с дебетом счета 90 «Продажи».

В течение месяца для целей управления и контроля над уровнем затрат формируется информация в разрезе объектов учета (центров затрат, центров ответственности, носителей затрат) по дебету счетов 20 - 29 в корреспонденции со счетом 27 «Распределение общих затрат». Суммы, отражаемые на счетах производственного учета, должны быть равны затратам, учтенным на счетах 30 - 36 финансовой бухгалтерии. По окончании месяца формируется управленческая отчетность о производственных затратах, и отпадает необходимость в дальнейшем использовании и хранении аналитической информации о затратах, что сопровождается бухгалтерской записью по дебету счета 27 в корреспонденции со счетами 20, 44.

Общая схема бухгалтерских записей по этому варианту представлена в таблице 3.

Таблица 3 - Использование двух блоков счетов в системе финансового и управленческого учета

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
<b>ФИНАНСОВЫЙ УЧЕТ</b>			
1.	Отражены материальные затраты	30 «Материальные затраты»	10 «Материалы» 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
2.	Начислена заработная плата	31 «Затраты на оплату труда»	70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»
3.	Начислены отчисления во внебюджетные фонды	32 «Отчисления на социальные нужды»	69 «Расчеты по социальному страхованию»
4.	Начислена амортизация по основным средствам и нематериальным активам	33 «Амортизация»	02 «Амортизация основных средств» 05 «Амортизация нематериальных активов»
5.	Отражены прочие расходы, не отнесенные к элементам по операциям 1-4	34 «Прочие затраты»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 71 «Расчеты с подотчетными лицами» 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
6.	Списываются элементы затрат по окончании периода	37 «Отражение общих затрат»	30 «Материальные затраты» 31 «Затраты на оплату труда» 32 «Отчисления на социальные нужды» 33 «Амортизация» 34 «Прочие затраты»
7.	Выпущена готовая продукция	90 «Продажи»	37 «Отражение общих затрат»
8.	Отражена отгрузка готовой продукции	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	90 «Продажи»

**Продолжение таблицы 3**

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ ПО НОСИТЕЛЯМ ЗАТРАТ			
1.	Распределение затрат по носителям затрат (продукция, услуги) по нормативной стоимости	20 «Основное производство» 44 «Расходы на продажу»	27 «Распределение общих затрат»
2.	Закрытие информации об объектах учета в разрезе носителей по фактической стоимости	27 «Распределение общих затрат»	20 «Основное производство» 44 «Расходы на продажу»
3.	Списаны отклонения в части перерасхода (экономии) фактических затрат над нормативными	27 «Распределение общих затрат»	20 «Основное производство»
УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ ПО ЦЕНТРАМ ЗАТРАТ			
1.	Распределение затрат по центрам затрат (продукция, услуги) по нормативной стоимости	20 «Основное производство» 44 «Расходы на продажу»	27 «Распределение общих затрат»
2.	Закрытие информации об объектах учета в разрезе центров затрат по фактической стоимости	27 «Распределение общих затрат»	20 «Основное производство» 44 «Расходы на продажу»
3.	Списаны отклонения в части перерасхода (экономии) фактических затрат над нормативными	27 «Распределение общих затрат»	20 «Основное производство»
УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ ПО ЦЕНТРАМ ОТВЕТСТВЕННОСТИ			
1.	Распределение затрат по центрам ответственности (продукция, услуги) по нормативной стоимости	20 «Основное производство» 44 «Расходы на продажу»	27 «Распределение общих затрат»
2.	Закрытие информации об объектах учета в разрезе центров ответственности по фактической стоимости	27 «Распределение общих затрат»	20 «Основное производство» 44 «Расходы на продажу»
3.	Списаны отклонения в части перерасхода (экономии) фактических затрат над нормативными	27 «Распределение общих затрат»	20 «Основное производство»

Организация учета затрат по элементам в системе единого плана счетов позволяет значительно повысить оперативность и достоверность представляемой информации о затратах. В табл. 4 приведены исходные данные для расчета среднеквадратической ошибки на примере МУП «Комбинат школьного питания «Огонек» г. Оренбурга.

Таблица 4 - Исходные параметры для расчета среднеквадратической ошибки достоверности оперативной информации по МУП «Комбинат школьного питания «Огонек», тыс. руб.

№ п/пп	Дни	По оперативному учету - У1	По фактическим данным – У 2	У1 ~ У 2	(У1- У2)2
1	05.04.10	151,5	151,9	-0,4	0,16
2	10.04.10	147,6	148,8	1,2	1,44
3	15.04.10	139,3	138,2	1,1	1,21
4	20.04.10	152,4	153,3	-0,9	0,81
5	25.04.10	150,1	153,2	-3,1	9,61
6	01.05.10	153,0	155,2	-2,2	4,84
	ИТОГО	893,9	900,6	-6,7	18,07

Как видно из табл. 4, коэффициент детерминации составляет 99,25%, тогда как среднеквадратическая ошибка отклонения, оперативно полученных данных, от фактических составила всего 0,75%, что свидетельствует о сильной корреляционной связи.

Таким образом, система управленческого учета, основанная на современном толковании нормативного метода, предопределяет необходимость локализации сформированных по различным классификационным признакам аналитических счетов учета затрат и доходов при условии их системной взаимосвязи с основными счетами финансовой бухгалтерии. Соблюдение этих требований даст возможность существенно повысить оперативность и полезность бухгалтерских данных для целей управления, что, в свою очередь, способно коренным образом изменить подходы к управлению организацией.

### СПИСОК ЛИТЕРАТУРА

1. Законы и кодексы. 23 Положения по бухгалтерскому учету [Текст] – М.ЭКСМО, 2010. – 176 с.
2. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению: приказ МФ РФ от 31.10.2000 № 94н (с учетом изменений и дополнений) // ПБД «консультант плюс», [Электронный ресурс]: еженед. пополнение / ЗАО «Консультант плюс», НПО «ВМИ». - Загл. с экрана.
3. Бабаев, Ю.А. Учет и контроль в общественном питании [Текст] / Ю.А. Бабаев, А.М. Петров. - СПб: Питер, 2006. – 628 с.
4. Вахрушина, М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. для вузов [Текст] / М.А. Вахрушина. - 4-е изд., доп. и пер. - М.: Омега - Л, 2005. – 576 с.
5. Лоусан, Ф. Рестораны, клубы, бары: планирование, дизайн, управление [Текст] / Ф. Лоусан. - 2-е изд. - М.: Изд-во Проспект, 2004. – 392 с.
6. Патров, В.В. Бухгалтерский учёт в торговле и общественном питании [Текст] / В.В. Патров. – СПб.: Питер: М.: Изд. дом БИНФА, 2010. – 224с
7. Управление затратами в организации: учебное пособие [Текст] / В.Г. Лебедев, Т. Г. Дроздова, В.П. Кустарев и др. - 2-е изд., перераб. доп.; Под общ. Ред. Г.А. Краюхина. - СПб.: Издательский дом «Бизнес-пресса», 2004.-256с.

#### **Мургазина Р.К.**

Оренбургский государственный аграрный университет  
460014, г. Оренбург, ул. Челюскинцев, 18.  
Старший преподаватель кафедры «Бухгалтерский учет и аудит»  
Тел/факс: 8(3532) 77-52-30  
E-mail: rimma\_almira@mail.ru

Э.Р. ЛЯВШИНА

## ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ АНАЛИЗА ФИНАНСОВОГО СОСТОЯНИЯ ПРЕДПРИЯТИЯ<sup>1</sup>

*В статье автором представлена характеристика активов предприятия по уровню ликвидности, раскрыта характеристика пассивов предприятия по степени срочности их оплаты, проведен расчет значений абсолютных финансовых показателей ликвидности баланса и коэффициентов платежеспособности, а также предложена методика определения класса организации по уровню значений показателей финансового состояния.*

**Ключевые слова:** анализ, финансовое состояние, хозяйствующий субъект.

*In this paper the author presented characteristics of enterprise assets in terms of liquidity, revealed characteristics of liabilities of the enterprise on the urgency of their pay, calculated the absolute values of the financial performance of balance sheet liquidity and solvency ratios, as well as the technique of determining the class organization in terms of values of the indicators of financial status.*

**Key words:** analysis, financial condition and economic entity.

Финансовое состояние хозяйствующего субъекта – это обеспеченность организации финансовыми ресурсами, рациональность их размещения и эффективность их использования. Основная цель анализа финансового состояния сводится к получению небольшого числа ключевых, наиболее информативных показателей, дающих объективную и точную картину финансового состояния предприятия, которые помогут в выявлении резервов эффективного развития предприятия.

К основным задачам анализа финансового состояния организации относятся следующие:

- объективная оценка финансовой устойчивости;
- определение факторов, воздействующих на финансовую устойчивость;
- разработка вариантов конкретных управленческих решений, направленных на укрепление финансовой устойчивости;
- выявление резервов повышения эффективности управления оборотным капиталом, обеспечения платежеспособности и поддержания финансовой независимости [1].

Для решения этих задач анализ финансового состояния может проводиться по следующим основным направлениям:

- 1) анализ платежеспособности и ликвидности;
- 2) анализ финансовой устойчивости;
- 3) анализ деловой активности;
- 4) анализ по системе критериев для оценки потенциального банкротства;
- 5) анализ зависимости финансовой устойчивости:
  - от нераспределенной чистой прибыли;
  - от эффективности привлечения заемного капитала;
  - от дебиторской и кредиторской задолженности, в том числе состояния расчетов с бюджетом;
  - от других факторов, воздействующих на финансовое состояние;
- 6) анализ эффективности использования оборотных активов;
- 7) рейтинговая (интегральная) оценка финансового состояния.

Под ликвидностью какого-либо актива понимают его способность обращаться в денежную форму без потери своей балансовой стоимости. Степень ликвидности

<sup>1</sup> По результатам конкурса научно-исследовательских работ бакалавров и магистрантов в области инновационной экономики. ГК 14.741.11.0102

определяется продолжительностью временного периода, в течение которого эта трансформация может быть осуществлена.

Говоря о ликвидности предприятия, имеют в виду наличие у него оборотных средств в размере, теоретически достаточном для погашения краткосрочных обязательств.

Платежеспособность означает наличие у предприятия денежных средств и их эквивалентов, достаточных для того, чтобы своевременно и в полном объеме погашать свои финансовые обязательства. К основным признакам платежеспособности относятся наличие в достаточном объеме средств на расчетных счетах и отсутствие просроченной кредиторской задолженности. Для абсолютного анализа ликвидности все активы предприятия можно разделить на четыре группы в порядке убывания уровня ликвидности (таблица 1) [2].

Таблица 1 - Характеристика активов предприятия по уровню ликвидности

Группа активов	Состав статей баланса	Формула расчета по бухгалтерскому балансу	Характеристика уровня ликвидности
Наиболее ликвидные активы (А <sub>1</sub> )	Денежные средства Краткосрочные финансовые вложения	$A_1 = \text{Стр. 260} + \text{Стр. 250}$	Легко реализуемые
Быстро реализуемые активы (А <sub>2</sub> )	Дебиторская задолженность Прочие оборотные активы	$A_2 = \text{Стр. 230} + \text{Стр. 240} + \text{Стр. 270}$	Высоколиквидные активы
Медленно реализуемые активы (А <sub>3</sub> )	Производственные запасы	$A_3 = \text{Стр. 210} + \text{Стр. 220} - \text{стр. 216}$	Ликвидные активы
Трудно реализуемые активы (А <sub>4</sub> )	Внеоборотные активы	$A_4 = \text{Стр. 190}$	Неликвидные активы
Итого активы (А).	Оборотные активы (раздел II) Внеоборотные активы (раздел I)	$A = A_1 + A_2 + A_3 + A_4 = \text{Стр. 300}$	Активы предприятия

Пассивы баланса группируются по степени срочности их оплаты (таблица 2)

Таблица 2 - Характеристика пассивов предприятия по степени срочности их оплаты

Группа пассивов	Состав статей баланса	Формула расчета по бухгалтерскому балансу (форма № 1)
Наиболее срочные обязательства (П <sub>1</sub> )	Кредиторская задолженность	$P_1 = \text{Стр. 620} + \text{Стр. 630}$
Краткосрочные обязательства (П <sub>2</sub> )	Кр.ср кредиты и займы Задолженность участникам (учредителям) по выплате доходов Прочие краткосрочные обязательства	$P_2 = \text{Стр. 610} + 660$
Долгосрочные обязательства (П <sub>3</sub> )	Долгосрочные обязательства	$P_3 = \text{Стр. 590}$
Собственный капитал и другие постоянные пассивы (П <sub>4</sub> )	Капитал и резервы Доходы будущих периодов Резервы предстоящих расходов	$P_4 = \text{Стр. 490} + \text{Стр. 640} + \text{Стр. 650}$
Итого пассивы (П)	Краткосрочные обязательства (раздел V) Долгосрочные обязательства (раздел IV) Капитал и резервы (раздел III)	$P = P_1 + P_2 + P_3 + P_4 = 700$

Баланс считается абсолютно ликвидным, если абсолютные финансовые показатели ликвидности соответствуют тенденциям согласно табл. 3.

**Таблица 3 - Расчет значений абсолютных финансовых показателей ликвидности баланса**

Показатель	Экономическое содержание	Формула расчета показателя	Рекомендованное значение, тенденция
1. Разность наиболее ликвидных активов и наиболее кр. ср. обязательств	Сопоставление итогов первой группы по активу и пассиву, т. е. А1 и П1 (срок до трех месяцев), отражает соотношение текущих платежей и поступлений	$A_1 - П_1$	$\geq 0$
2. Разность быстро реализуемых активов и краткосрочных обязательств	Сравнение итогов второй группы по активу и пассиву, т. е. А2 и П2 (сроки от трех до шести месяцев), показывает тенденцию увеличения или уменьшения текущей ликвидности в недалеком будущем	$A_2 - П_2$	$\geq 0$
3. Разность медленно реализуемых активов и долгосрочных обязательств	Сопоставление итогов по активу и пассиву для третьей группы, т.е. А3 и П3, отражает соотношение платежей и поступлений в отдаленном будущем	$A_3 - П_3$	$\geq 0$
4. Разность собственного капитала и других видов постоянных активов	Означает, что собственных средств должно быть достаточно для покрытия потребности в оборотных активах	$П_4 - A_4$	$\geq 0$

Необходимым условием абсолютной ликвидности баланса является выполнение первых трех неравенств. Четвертое неравенство носит «балансирующий» характер [3].

В таблице 4 представлены относительные показатели платежеспособности и ликвидности.

**Таблица 4 - Расчет коэффициентов платежеспособности и ликвидности**

Показатель	Экономическое содержание	Формула расчета по данным бухгалтерского баланса (форма № 1)	Рекомендованное значение, тенденция
Коэффициент текущей ликвидности ( $K_{л1}$ ). (общий коэффициент покрытия, коэффициент текущей платежеспособности)	Характеризует, в какой степени все краткосрочные обязательства обеспечены оборотными активами	$K_{л1} = \frac{\text{Оборотные активы}}{П_1 + П_2} = \frac{\text{Стр. 290}}{\text{Стр. 610} + \text{Стр. 620} + \text{Стр. 630} + \text{Стр. 660}}$	От 1 до 2. Нижняя граница обусловлена тем, что оборотных средств должно быть достаточно, чтобы покрыть свои краткосрочные обязательства. Превышение оборотных активов над краткосрочными обязательствами более чем в 2 раза считается нежелательным, поскольку свидетельствует о нерациональном вложении предприятия своих средств
Коэффициент срочной ликвидности ( $K_{л2}$ ) – (коэффициент промежуточной платежеспособности и ликвидности, промежуточный коэффициент покрытия, коэффициент критической ликвидности)	Характеризует прогнозируемые платежные возможности предприятия при условии своевременного проведения расчетов с дебиторами	$K_{л2} = \frac{A_1}{П_1 + \text{краткосрочные кредиты и займы}} = \frac{\text{Стр. 260} + \text{Стр. 250}}{\text{Стр. 620} + \text{Стр. 610}}$	От 1 и выше. Низкие значения указывают на необходимость постоянной работы с дебиторами, чтобы обеспечить возможность обращения части оборотных средств в денежную форму для расчетов со своими поставщиками

Продолжение таблицы 4

<p>Коэффициент абсолютной ликвидности (Клз). (коэффициент абсолютной платежеспособности)</p>	<p>Характеризует, какая часть краткосрочных обязательств может быть погашена имеющимися денежными средствами и краткосрочными финансовыми вложениями</p>	$K_{лз} = \frac{A1}{\Pi_1 + \Pi_2} = \frac{\text{Стр. 260} + \text{Стр. 250}}{\text{Стр. 610} + \text{Стр. 620} + \text{Стр. 630} + \text{Стр. 660}}$	<p>=</p> <p>От 0,2 до 0,5</p>
--	--	---	-------------------------------

Анализ финансовой устойчивости организации, осуществляющей свою деятельность в условиях рыночной нестабильности и неопределенности, существующих коммерческих рисков, в том числе и со стороны государства (процедура банкротства), становится одним из наиболее актуальных и приоритетных направлений аналитической работы [4].

Таблица 5 - Финансовые коэффициенты, применяемые для оценки финансовой устойчивости организации

Показатель	Экономическое содержание	Формула расчета	Рекомендуемое значение, тенденция
Коэффициент автономии	Характеризует, в какой степени активы предприятия сформированы за счет собственного капитала	$K_{\text{ФУ1}} = \text{СК}/\text{А}$	Минимальное пороговое значение на уровне 0,5. Превышение указывает на увеличение финансовой независимости, расширение возможности привлечения средств со стороны
Коэффициент финансовой зависимости	Сколько заемных средств привлекло предприятие на 1 руб. вложенных в активы собственных средств	$K_{\text{ФУ2}} = \text{ЗК}/\text{А}$	Значение соотношения должно быть < 0,5
Коэффициент соотношения заемных и собственных средств (левередж)	Характеризует, в какой степени предприятие зависит от внешних источников финансирования, т.е. сколько заемных средств привлекла организация на 1 руб.	$K_{\text{ФУ3}} = \text{ЗК}/\text{СК}$	Значение должно быть < 0,7. Превышение означает зависимость от внешних источников средств
Коэффициент финансирования	Сколько заемных средств покрывается собственным капиталом	$K_{\text{ФУ4}} = \text{СК}/\text{ЗК}$	Значение должно быть $\geq 1$
Коэффициент маневренности собственного капитала	Показывает часть собственного капитала, вложенного в оборотные средства	$K_{\text{ФУ5}} = (\text{СК} - \text{ВА})/\text{СК}$	0,2-0,5 Чем ближе значение показателя к верхней границе, тем больше возможность финансового маневра в организации.
Коэффициент постоянного актива (финансовой устойчивости)	Показывает удельный вес тех источников финансирования, которые организация может использовать в своей деятельности длительное время	$K_{\text{ФУ6}} = (\text{СК} - \text{ВА})/\text{А}$	$\geq 0,7$ Чем он выше, тем выше финансовая устойчивость
Коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами	Показывает долю оборотных средств, финансируемых за счет собственных средств организации	$K_{\text{ФУ7}} = (\text{СК} - \text{ВА})/\text{ОА}$	>0,25
Коэффициент обеспеченности запасов собственными оборотными средствами	Характеризует степень обеспеченности запасов собственным капиталом	$K_{\text{ФУ8}} = (\text{СК} - \text{ВА})/3$	0,6-0,8

**Продолжение таблицы 5**

Показатель отношения дебиторской задолженности к совокупным активам	Значение показателя отражает соотношение между собственным и заемным капиталом организации; определяется как отношение суммы долгосрочной дебиторской задолженности, краткосрочной дебиторской задолженности и потенциальных оборотных активов, подлежащих возврату, к совокупным активам организации	$K_{\text{ФУ9}} = (ДЗ)/А$	0,4 более высокий показатель является нежелательным.
Условные обозначения: СК – собственный капитал ЗК – заемный капитал ВА – внеоборотные активы ОА – оборотные активы			

Деловая активность является комплексной и динамичной характеристикой предпринимательской деятельности и эффективности использования ресурсов [3].

При изучении сравнительной динамики абсолютных показателей деловой активности оценивается соответствие следующему оптимальному соотношению, получившему название «золотого правила экономики организации»:

$Трчп > ТрВ > ТрА > 100\%$ ,  
 где Трчп – темп роста чистой прибыли;  
 ТрВ – темп роста выручки от продаж;  
 ТрА – темп роста средней величины активов.

**Таблица 6 - Относительные показатели деловой активности организации**

Показатель	Методика расчета	Ед. изм.	Экономическая интерпретация
Коэффициент оборачиваемости активов (скорость обращения активов) (Оа)	$O_a = \frac{B}{A}$	Обор.	Характеризует интенсивность использования всех имеющихся ресурсов, показывая скорость оборота всех средств организации. Показатель можно назвать несколько иначе – отдача активов (капитала) и измерить в рублях, тогда он показывает, сколько рублей проданной продукции приносит каждый рубль активов. Повышение показателя означает более интенсивное использование активов
Коэффициент оборачиваемости собственного капитала (Оск)	$O_{ск} = \frac{B}{СК}$	Обор.	С финансовой точки зрения, определяет скорость оборота собственного капитала, с экономической – активность средств, принадлежащих собственникам организации. Увеличение показателя свидетельствует о повышении уровня деловой активности только в том случае, когда его рост достигается за счет опережающего увеличения выручки по сравнению с увеличением собственного капитала. Повышение значения показателя за счет уменьшения собственного капитала не является признаком более высокой деловой активности, а является следствием появления непокрытых убытков, использования прибыли на цели потребления, сокращения деятельности, повлекшим за собой уменьшение уставного капитала либо реорганизации фирмы
Коэффициент оборачиваемости внеоборотных активов (Ова)	$O_{ва} = \frac{B}{ВА}$	Руб.	Характеризует интенсивность использования основных средств и иных внеоборотных активов. Показывает, сколько рублей проданной продукции приносит каждый рубль внеоборотных активов
Коэффициент оборачиваемости оборотных активов (Ооба)	$O_{оба} = \frac{B}{ОБА}$	Обор.	Характеризует интенсивность использования оборотных средств. Отражает скорость оборота текущих (мобильных) активов, или сколько рублей выручки приходится на рубль оборотных активов

Продолжение таблицы 6

Время обращения запасов и затрат (Вз)	$V_z = \frac{\overline{ЗЗ}}{C_n} * Д$	Дни	Приближенно характеризует длительность производственного цикла и периода хранения готовой продукции (товаров) до момента продажи. Чем ниже показатель, тем меньше средств связано в этом наименее ликвидном виде оборотных средств, тем устойчивее финансовое положение организации. Особенно актуально повышение оборачиваемости (снижение времени обращения) запасов, а, следовательно, и уменьшение их объемов, при большой кредиторской задолженности. Увеличение показателя свидетельствует об относительном перенакоплении запасов и незавершенного производства и (или) сложностях со сбытом продукции
Период погашения краткосрочной дебиторской задолженности (ППдз)	$ППдз = \frac{\overline{ДЗ}}{ОПдз} * Д$	Дни	Характеризует средний период, в течение которого поступает оплата за проданную продукцию и осуществляется погашение прочей дебиторской задолженности. Оптимально значение до 1 месяца
Период погашения кредиторской задолженности (ППкз)	$ППкз = \frac{\overline{КЗ}}{ОПкз} * Д$	Дни	Характеризует время, в течение которого в среднем производится погашение обязательств организации (организация использует в обороте средства кредиторов). С точки зрения кредиторов оптимально значение до 1 месяца, с внутривладельческой точки зрения выгодно увеличение показателя за счет предусматриваемой в договорах рассрочки платежей (но не за счет несвоевременного погашения, т.к. это влечет штрафные санкции и ухудшение отношений с контрагентами)
Рентабельность деятельности (рентабельность продаж по чистой прибыли) (Рд)	$Рд = \frac{ЧП}{В} * 100$	%	Характеризует доходность всей деятельности, показывая, сколько рублей чистой прибыли организация получает с каждых 100 руб. выручки от продаж
Чистая рентабельность активов (ЧРА)	$ЧРА = \frac{ЧП}{А} * 100$	%	Отражает эффективность использования всех активов (всего капитала), показывая, сколько рублей чистой прибыли организация получает с каждых 100 руб., авансированных в активы
Рентабельность собственного капитала (Рск)	$Рск = \frac{ЧП}{СК} * 100$	%	Характеризует эффективности использования средств, принадлежащих собственникам организации, показывая, сколько рублей чистой прибыли организация получает с каждых 100 руб. собственных средств
Норма чистой прибыли (Нчп)	$Нчп = ЧП / V_{\text{нетто}}$	%	Характеризует уровень доходности хозяйственной деятельности. Нормальное значение этого параметра – около 0,2
<p>Условные обозначения:  В – выручка  А – активы  СК – собственный капитал  <math>\overline{ЗЗ}</math> - средняя стоимость запасов и затрат без НДС по приобретенным ценностям (стр.210 ф.1)  Сп – себестоимость проданной продукции (стр.020+030+040 ф.2);  Д – число дней в анализируемом периоде.  Опдз – оборот по погашению дебиторской задолженности за период (ф.5 гр.5 стр.210).  Опкз - оборот по погашению кредиторской задолженности за период (ф.5 гр.5 стр.230).</p>			

Таблица 7 - Критериальный уровень значений показателей финансового состояния организации

№ п/п	Показатели финансовой устойчивости	Рейтинг показателя	Критериальный уровень		Снижение критериального уровня
			высший	низший	
1	Коэффициент абсолютной ликвидности	20		Менее 0,1 – 0 баллов	За каждые 0,1 снижения по сравнению с 0,5 снимается 4 балла
			0,5 и выше – 20 баллов		
2	Коэффициент срочной (быстрой) ликвидности	18	1,5 и выше – 18 баллов	Менее 1 – 0 баллов	За каждые 0,1 снижения по сравнению с 1,5 снимается 3 балла

Продолжение таблицы 7

3	Коэффициент текущей ликвидности	16,5	3 и выше – 16,5 баллов	Менее 2 – 0 баллов	За каждые 0,1 снижения по сравнению с 3 снимается 1,5 балла
4	Коэффициент общей финансовой независимости	17,0	0,6 и выше – 17 баллов	Менее 0,4 – 0 баллов	За каждые 0,1 снижения по сравнению с 0,6 снимается 0,8 балла
5	Коэффициент финансовой независимости в части оборотных активов	15,0	0,5 и выше – 15 баллов	Менее 0,1 – 0 баллов	За каждые 0,1 снижения по сравнению с 0,5 снимается 3 балла
6	Коэффициент финансовой независимости в части запасов	13,5	1 и выше – 13,5 баллов	Менее 0,5 – 0 баллов	За каждые 0,1 снижения по сравнению с 0 снимается 2,5 балла
7	Итого	100	-	-	-

Таблица 8 - Определение класса организации по уровню значений показателей финансового состояния

Показатели финансовой устойчивости	Критериальные границы классности предприятий					
	I класс	II класс	III класс	IV класс	V класс	-
Коэффициент абсолютной ликвидности	0,5 и выше – 20 баллов	0,4 = 16 баллов	0,3 = 12 баллов	0,2 = 8 баллов	0,1 = 4 балла	Менее 0,1 = 0 баллов
Коэффициент срочной (быстрой) ликвидности	1,5 и выше – 18 баллов	1,4 = 15 баллов	1,3 = 12 баллов	1,2-1,1 = 9-6 баллов	1,0 = 3 балла	Менее 1,0 = 0 баллов
Коэффициент текущей ликвидности	3 и выше – 16,5 баллов	2,9-2,7 = 15-12 баллов	2,6-2,4 = 10,5-7,5 балла	2,3-2,1 = 6-3 балла	2 = 1,5 балла	Менее 2 = 0 баллов
Коэффициент общей финансовой независимости	0,6 и выше – 17 баллов	0,59-0,54 = 16,2 – 12,2 балла	0,53-0,48 = 11,4-7,4 баллf	0,47-0,41 = 6,6-1,8 балла	0,4 = 1 балл	Менее 0,4 = 0 баллов
Коэффициент финансовой независимости в части обор. активов	0,5 и выше – 15 баллов	0,4 = 12 баллов	0,3 = 9 баллов	0,2 = 6 баллов	0,1 = 3 балла	Менее 0,1 = 0 баллов
Коэффициент финансовой независимости в части запасов	1 и выше – 13,5 баллов	0,9 = 11 баллов	0,8 = 8,5 балла	0,7-0,6 = 6,0-3,5 балла	0,5 = 1 балл	Менее 0,5 = 0 баллов
Итого	100	78	56	35	14	-

Существуют также и другие, отличные от рассмотренной выше, методики рейтинговой оценки, предлагаемые, например, В. В. Ковалевым и О. П. Волковой, а также А. Д. Шереметом, Р. С. Сайфулиным и Е. В. Негашевым.

### СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Анализ финансово-хозяйственной деятельности предприятия: учебник [Текст] / С.М. Пястолов. – 3-е изд., стер. – М.: Издательский дом «Академия», 2004;
2. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности: учебник для вузов [Текст] / Лысенко Д.В. – М.: ИНФРА-М, 2008
3. Румянцева, Е.Е. Финансы организаций: финансовые технологии управления предприятием: учеб. пособие [Текст] / Е.Е. Румянцева. – М.: ИНФРА-М, 2010
4. Станиславчик, Е.Н. Анализ финансового состояния неплатежеспособных предприятий [Текст] / Е.Н. Станиславчик. – М.: «Ось-89», 2009

#### **Лявшина Эльмира Равильевна**

Санкт-Петербургский государственный инженерно-экономический университет  
191002, Санкт-Петербург, ул. Марата, д.27  
Тел.: (812) 7185005  
E-mail: rector@engec.ru

М.М. КОРОСТЕЛКИН

## УПРАВЛЕНЧЕСКАЯ УЧЕТНАЯ СИСТЕМА БИЗНЕС-ПРОЦЕССОВ ЭКОНОМИЧЕСКОГО СУБЪЕКТА<sup>1</sup>

*В современных рыночных условиях в нашей стране предприятия различных форм собственности стали экономически независимыми. Эффективность управления деятельности предприятий все более зависит от качества и объема информационных потоков его подразделений и служб. В связи с этим, роль управленческого учета бизнес-процессов экономического субъекта в настоящее время возрастает.*

**Ключевые слова:** управленческий учет, система, бизнес-процесс.

*In modern market conditions in our country of the enterprise of various patterns of ownership became economically independent. Management efficiency of activity of the enterprises more and more depends on quality and volume of information streams of its divisions and services. In this connection the role of the administrative account of business processes of the economic subject increases now.*

**Key words:** management accounting system, a business process.

Управленческий учет призван заниматься накоплением, переработкой и анализом детализированной информации о хозяйственной деятельности предприятия, а также для обеспечения информацией руководителей различных уровней внутрифирменного управления, ответственных за достижение конкретных производственных целей. Информация, необходимая для принятия оперативных управленческих решений, в первую очередь, относится к издержкам производства и поэтому должна поступать в максимально короткий срок. Она обобщается или детализируется в соответствии с потребностями управления и формируется с учетом задач перспективного развития организации.

В современной науке существует множество авторских определений понятия «управленческий учет».

По мнению Колина Друри, в книге «Управленческий учет для бизнес-решений», управленческий учет - это предоставление руководителям организации информации, на основе которой они могут обоснованно принимать решения и повышать эффективность и производительность текущих операций [1].

По мнению А.Д. Шеремета, управленческий учет – это подсистема бухгалтерского учета, которая в рамках одной организации обеспечивает ее управленческий аппарат информацией, используемой для планирования, собственно управления и контроля за деятельностью организации[5].

По мнению Н.Г. Кукукиной, управленческий учет – это процесс, происходящий внутри фирмы с использованием функций учета, планирования, контроля и оценки ее деятельности, организационной работы, стимулирования и информационных связей по координированию действий[3].

По мнению М.А. Вахрушиной, управленческий учет – это самостоятельное направление бухгалтерского учета организации, которое обеспечивает ее управленческий аппарат информацией, используемой для планирования, управления, контроля и оценки организации в целом, а также ее структурных подразделений.

<sup>1</sup> Статья подготовлена в рамках выполнения ФЦП «Научные и научно-педагогические кадры инновационной России» на 2009-2013 годы (Госконтракт № 16.740.11.0098)

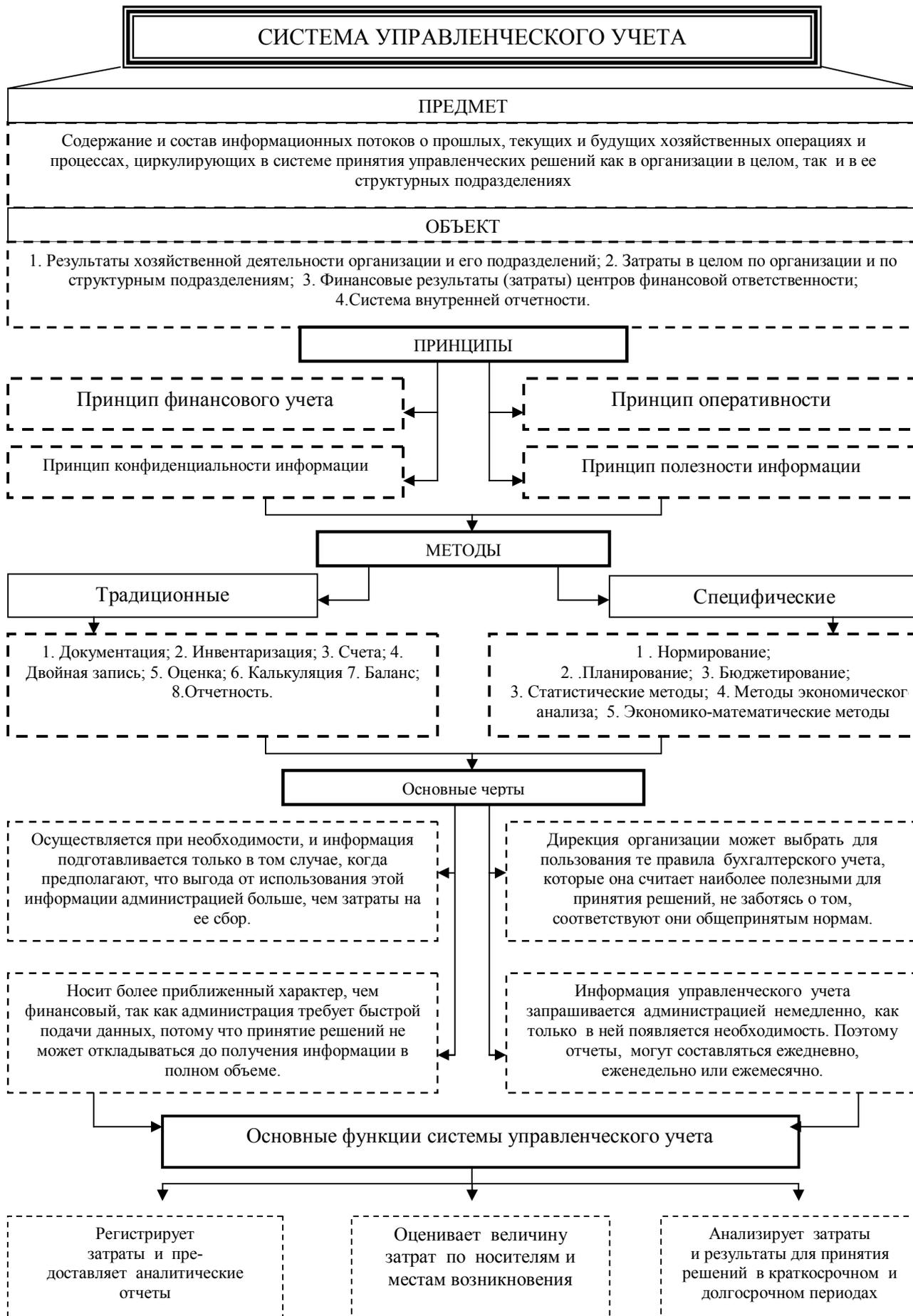


Рисунок 1 – Общая схема управленческого учета

Управленческий учет по определению профессиональной организации – Института управленческих бухгалтеров (Institute of Management Accountants – IMA) – это добавляющий ценность процесс непрерывного совершенствования, планирования, проектирования, измерения и функционирования систем финансовой и нефинансовой информации, который направляет действия менеджмента, мотивирует поведение, поддерживает и создает культурные ценности, необходимые для достижения стратегических, тактических и оперативных целей организаций [6].

Таким образом, проанализировав подходы различных авторов к сущности понятия «управленческий учет», можно сделать вывод о том, что управленческий учет – это система учета, планирования, контроля, анализа данных о затратах и результатах хозяйственной деятельности в разрезе необходимых для управления объектов, оперативного принятия на этой основе различных управленческих решений в целях оптимизации деятельности предприятия.

Управленческий учет является отраслью бухгалтерского учета и предоставляет информацию внутренним пользователям, т.е. лицам, входящим в состав организации. Данный вид учета имеет присущие ему отличительные признаки, методы, приемы, способы и принципы ведения и выступает как особая область экономических знаний (рисунок 1).

В условиях рыночной экономики ведение управленческого учета представляет собой объективную необходимость. Поскольку каждая коммерческая организация самостоятельно выбирает направление развития, виды выпускаемой продукции, объемы производства, политику сбыта продукции, социальную и инвестиционную политику и т.п., то возникает потребность по всем этим параметрам накапливать информацию, получать необходимые учетные данные. Ведение управленческого учета является одним из основных условий, позволяющий руководству организации принимать правильные управленческие решения. В этом заключается одна из важных целей управленческого учета.

Часто в официальных документах, статьях, книгах употребляются понятия «затраты», «расходы», «издержки», подразумевая под этими понятиями либо одни и те же, либо разные категории.

Издержками называют денежное выражение использования производственных факторов, в результате которого осуществляются производство и реализация продукции.

Расходами называют часть затрат, понесенных предприятием в связи с получением дохода.

Затратами в управленческом учете являются выраженные в денежной форме совокупные издержки живого и овеществленного труда в процессе предпринимательской деятельности в течение определенного периода времени. Это затраты на маркетинг, логистику, воспроизводство активов, расходы, возникающие непосредственно в процессе переработки или использования материально-производственных запасов для изготовления (добычи) продукции, выполнения работ и оказания услуга их продажи, а также реализации (перепродажи) товаров[2].

Часть затрат может быть нейтральной к процессу производства и включаться в их общую сумму в соответствии с налоговым законодательством, ценовым регулированием или по счетно-техническим соображениям. К нейтральным затратам относят, например, налоги и приравняемые к ним платежи за счет себестоимости, а также так называемые калькуляционные расходы. Ни одно управленческое решение нельзя осуществить без затрат, и от его реализации всегда ожидается или обеспечивается определенный результат.

Одной из предпосылок рациональной организации учета производственных затрат является экономически обоснованная их классификация. Классификация затрат по основной деятельности на автомобильном транспорте представлена на рисунке 2.



*Рисунок 2 - Классификация затрат по основной деятельности на автомобильном транспорте*

Группировка по элементам затрат необходима для выявления фактического расходования в производственном процессе предприятий материальных, трудовых и финансовых ресурсов, определения потребности предприятия в этих ресурсах для осуществления перевозок автомобильным транспортом, выполнения работ (услуг) по транспортно-экспедиционному обеспечению.

Все затраты, образующие себестоимость перевозок, группируются в соответствии с их экономическим содержанием (таблица 1).

Таблица 1 – Группировка затрат, образующих себестоимость перевозок в соответствии с экономическим содержанием

Наименование элемента затрат	Состав и содержание затрат
Материальные затраты	Отражается стоимость всех видов топлива, приобретенных со стороны (бензина, дизельного топлива, мазута, газа, нефти, угля, дров и так далее), расходуемого на эксплуатационные нужды автомобильного транспорта, а также для отопления зданий и помещений, выработки энергии и для других технологических целей.
	Отражается стоимость всех видов покупной энергии (электрической, тепловой, сжатого воздуха, холода и так далее).
	Отражается стоимость всех расходуемых при техническом обслуживании подвижного состава и других технических средств и устройств покупных материалов (обтирочных, смазочных, лакокрасочных, изоляционных, электротехнических, крепежных материалов, различных минеральных и органических масел), запасных частей для ремонта подвижного состава и других технических средств, автомобильных шин.
	Включаются также суммы погашения износа инструментов, инвентаря и оборудования, относимых к малоценным и быстро изнашивающимся предметам, и суммы погашения износа бесплатно выдаваемой спецодежды.
	Включаются также затраты предприятий на приобретение тары и упаковки, полученных от поставщиков материальных ресурсов

Продолжение таблицы 1

Затраты на оплату труда	Выплаты заработной платы за фактически выполненную работу, исчисленные, исходя из сдельных расценок, тарифных ставок и должностных окладов в соответствии с принятыми на предприятиях системами оплаты труда;
	Доплаты за совмещение профессий и расширение зон обслуживания, в том числе руководство бригадой неосвобожденных бригадиров, экспедирование груза, погрузку-разгрузку грузов, доплаты водителям автобусов за проданные проездные билеты, за работу без кондуктора при условии выполнения им обязанностей кондуктора и так далее;
	Оплата работ по аннулированным договорам (заказам) на перевозки, не состоявшимся перевозкам не по вине работника;
	Денежные премии за основные результаты хозяйственной деятельности, включая премии водителям за сокращение времени простоя грузовых автомобилей под погрузкой-разгрузкой, экономию топлива, перепробег автомобильных шин и так далее;
	Оплата простоев не по вине работника
	Оплата труда работников при невыполнении норм выработки не по их вине;
	Выплаты по районным коэффициентам и коэффициентам за работу в пустынных, безводных и высокогорных местностях, производимые в соответствии с действующим законодательством
Отчисления на социальные нужды	Отражаются обязательные отчисления по установленным законодательством нормам органа государственного социального страхования, Пенсионного фонда, государственного фонда медицинского страхования от затрат на оплату труда работников, занятых осуществлением транспортных перевозок (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) по элементу «Затраты на оплату труда» (кроме тех видов оплаты, на которые страховые взносы не начисляются).
Амортизационные отчисления	Отражается сумма амортизационных отчислений на полное восстановление основных производственных фондов, с целью создания экономических условий для повышения заинтересованности предприятий, объединений и организаций в ускорении обновления активной части основных фондов (транспортных средств, машин, оборудования, приборов) методов ускоренной амортизации в соответствии с законодательством.
Прочие затраты	Включает: - ремонтный фонд; - дорожные сборы и платежи; - остальные прочие затраты.

В зависимости от порядка отнесения на себестоимость перевозок (работ, услуг) затраты подразделяются на прямые, непосредственно относимые на соответствующие виды перевозок (работ, услуг), и распределяемые (или косвенные).

Прямые затраты (по статьям: заработная плата водителей автомобилей и кондукторов автобусов, отчисления на социальные нужды, автомобильное топливо, смазочные и прочие эксплуатационные материалы, износ и ремонт автомобильной резины, техническое обслуживание и ремонт автомобилей, амортизация подвижного состава) включаются в состав затрат соответственно на грузовые или пассажирские перевозки, на транспортно-экспедиционное обслуживание или прочие виды деятельности.

Таким образом, прямые затраты непосредственно включают в состав затрат на грузовые или пассажирские перевозки, на транспортно-экспедиционное обслуживание или прочие виды деятельности.

Косвенные затраты в части, приходящейся на затраты по управлению предприятием, распределяются между видами перевозок и деятельности пропорционально общим суммам прямых затрат (без включения в них расходов по управлению), отнесенных на каждый из этих видов.

Правильно организованный управленческий учет затрат и формирования себестоимости служит необходимым условием для бесперебойной и объективной работы управленческого персонала организации.

При оказании транспортных услуг организации используют следующие методы учета затрат и калькулирования себестоимости услуг:

1. Нормативный метод;
2. Метод полного учета затрат;
3. Директ-костинг.

Нормативный метод является частью системы управления и контроля предприятия. Его суть заключается в том, что по каждому виду предоставляемых услуг на основе норм и смет расходов составляется калькуляция нормативной себестоимости услуг. Фактическая

себестоимость исчисляется по каждой статье путем суммирования нормативной стоимости и сумм отклонений и изменений, рассчитанных по групповым коэффициентам.

Нормативный метод учета фактических затрат позволяет оперативно контролировать величину затрат, не дожидаясь окончания месяца, квартала, года, выявлять отклонения от норм и нормативов, своевременно принимать меры по предотвращению удорожаний, перерасходов, ликвидации причин, их вызвавших.

За рубежом аналогом нормативного метода является метод «Стандарт-кост».

Основой «директ-костинга» является разделение затрат на переменные и постоянные. При этом постоянные затраты считаются затратами периода и не между изделиями, а прямо относятся на результаты.

К преимуществам системы «директ-костинг» относятся:

1. Установление пропорций между затратами и объемом оказанных услуг;
2. Возможность выявления изменения маржинального дохода как по организации в целом, так и по различным видам услуг, выявления направления деятельности с большей рентабельностью;
3. Отражение в отчете о финансовых результатах изменений прибыли из-за изменения переменных расходов, цен реализации и структуры предлагаемых услуг;
4. Проведение эффективной политики цен [4].

В отличие от метода «директ-костинг», при методе полного учета затрат все затраты непосредственно включаются в себестоимость. Метод учета полных затрат применяется, если необходимо проанализировать рентабельность оказываемых услуг и разработать ценовую политику. При этом цена определяется как полная себестоимость, увеличенная на планируемую рентабельность.

В ходе исследования была определена сущность понятия «управленческий учет»: управленческий учет - это система учета, планирования, контроля, анализа данных о затратах и результатах хозяйственной деятельности в разрезе необходимых для управления объектов, оперативного принятия на этой основе различных управленческих решений в целях оптимизации деятельности предприятия.

В данной работе были классифицированы расходы транспортных организаций по статьям и элементам затрат. В процессе исследования системы управленческого учета транспортных предприятий были рассмотрены методы учета затрат и калькулирования себестоимости оказываемых услуг, которыми являются нормативный метод, метод полного учета затрат, директ-костинг.

## СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Друри, К. Управленческий и производственный учет: пер. с англ.: учебник [Текст] / К. Друри. - М.: ЮНИТИ – ДАНА, 2003. – 107 с.
2. Ивашкевич, В.Б. «Бухгалтерский управленческий учет: учебник для ВУЗов [Текст] / В.Б. Ивашкевич. - М.: Экономистъ, 618с.
3. Кукукина, И.Г. Управленческий учет: учебное пособие для студентов, обучающихся по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» [Текст] / И.Г. Кукина. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 398 с.
4. Управленческий учет: учеб. пособие [Текст] / Под ред. А.Д. Шеремета. - М.: ФКК-ПРЕСС, 1999. 872 с.
5. Шеремет, А.Д. Управленческий учет: учеб. пособие [Текст] / Под ред. А.Д. Шеремета. – М.: ИД ФБК Пресс, 2000. – 510 с.
6. Этрилл, П., Маклейни, Э. Финансы и бухгалтерский учет для неспециалистов [Текст] / Питер Этрилл, Эдди Маклейни. – М.: Альпина Бизнес Букс. 2006. – 512 с.

**Коростелкин Михаил Михайлович**

Орловский государственный технический университет

302020, г. Орел, Наугорское ш., 40

Кандидат экономических наук, доцент кафедры «Бухгалтерский учет и налогообложение»

Тел. (4862) 41-98-60

E-mail: buhkor@mail.ru

А.Ю. ЧЕРНОВ

## ОРГАНИЗАЦИЯ СЛУЖБЫ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА В СТРОИТЕЛЬНОМ КОМПЛЕКСЕ

*Выявлена необходимость и особенность службы внутреннего аудита, ее внедрение в строительные организации. Разработана структура службы внутреннего аудита в строительных организациях, определены ее цели и задачи, рассмотрены факторы, влияющие на структуру службы внутреннего аудита. Обобщены права и обязанности аудитора, дополнена должностная инструкция внутреннего аудитора в строительных организациях.*

**Ключевые слова:** *внутренний аудит, служба внутреннего аудита, строительство.*

*The necessity and peculiarity of the service of internal audit and inculcation in building organizations were found out in this article. The structure of the service of internal audit in building companies was worked out, also its aims and problems were determined and the facts influencing the structure of the service of internal audit were examined. Generalized are the rights and duties of auditor the due instruction of home audit in building organizations was completed.*

**Key words:** *internal audit, the service of internal audit, building.*

Строительство как важнейшая отрасль экономики во многом определяет уровень развития общества и его производительных сил. Новые экономические отношения создали условия для организации различных форм собственности в строительной отрасли. Поэтому появилась объективная необходимость в создании органов внутреннего аудита, определения сферы их деятельности и механизма осуществления контроля.

При организации службы внутреннего аудита должны учитываться уже сложившаяся практика, требования нормативно-правовых актов, отраслевые особенности, организационно-правовая форма организации, объемы деятельности, сложившаяся система информационного обеспечения, квалификация кадров и другие факторы.

Необходимость внедрения службы внутреннего аудита обусловлена следующими обстоятельствами внешней среды:

– во-первых, кризисное состояние экономики вызвало уход со строительного рынка многих потенциальных заказчиков, что, в свою очередь, обострило конкурентную борьбу среди строительных организаций;

– во-вторых, строительный рынок потребовал обеспечения и развития конкурентных преимуществ строительных организаций, а именно, обеспечения высокого уровня управления строительством и инвестициями, достижения высокопроизводительного труда с применением новейших технологий строительства;

– в-третьих, для обеспечения конкурентных преимуществ, динамичного роста и развития организаций строительного комплекса требуются долгосрочные инвестиции;

– в-четвертых, практика показывает, что как иностранные, так и отечественные инвесторы легче идут на заключение соглашений по инвестированию в строительство, если в строительной организации будет действовать хорошо отлаженная система внутреннего аудита. Иными словами, инвестор должен быть уверен, что вложенные им средства используются эффективно, исключительно по назначению, а также, что в данной организации отсутствуют условия для их нецелевого использования и хищения.

А для внутренней среды характерны следующие обстоятельства:

– во-первых, возрастает потребность собственников строительных организаций в объективной, достоверной и своевременной информации о положении дел по всем ключевым вопросам, как управления, так и обеспечения сохранности активов и их рационального использования, например: строительных материалов и оборудования, денежных средств, трудовых ресурсов, эффективного использования основных производственных фондов;

- во-вторых, обладая управленческой функцией, служба внутреннего аудита, прежде всего, обеспечивает надежность функционирования внутренней системы контроля;
- в-третьих, аналитическая функция службы внутреннего аудита реализуется через проведение систематического анализа и прогнозной оценки развития организации.

Служба внутреннего аудита обладает следующими особенностями:

- усложненной структурой;
- наличием филиалов и дочерних организаций;
- разнообразием видов деятельности;
- потребностью высшего руководства в получении достоверной информации и оценке деятельности руководителей всех звеньев управления.

Строительные организации можно подразделить по численности работающих специалистов [8]:

- малые строительные организации численностью 1-15 человек;
- средние строительные организации численностью 16-50 человек;
- крупные строительные организации численностью 51-100 человек и более.

Внутренний аудит в строительных организациях может быть представлен:

1. службой внутреннего аудита, специалисты которой являются сотрудниками данной организации.

2. как надстройка над группой малых строительных организаций, объединенных по какому-либо признаку. Это более сложная организация внутреннего аудита, которая подчиняется:

- собственникам, имеющим несколько строительных организаций;
- предпринимателю без образования юридического лица являющегося учредителем других организаций;
- руководителям группы малых строительных организаций, объединенных по каким-либо интересам договором сотрудничества и т.д.

Как показывает практика, более сложные структуры служб внутреннего аудита возможны в крупных и средних строительных организациях со значительным штатом внутренних аудиторов. В средних и малых строительных организациях отдел состоит из начальника отдела и подчиненных ему специалистов (рисунок 1).



*Рисунок 1 - Структура строительной организации с внутренними аудиторскими службами*

Наиболее предпочтительной является ситуация, когда руководитель службы внутреннего аудита функционально подчиняется комитету по аудиту, совету директоров (в случае отсутствия комитета по аудиту), а административно – генеральному директору.

В случае невозможности подчинения совету директоров (комитету по аудиту) рекомендуется функциональная подчиненность генеральному директору. При выборе наиболее оптимального варианта подчинения службы внутреннего аудита совет директоров по представлению комитета по аудиту утверждает внутренний документ (Положение о внутреннем аудите), регулирующий деятельность службы внутреннего аудита в строительной организации. Данное Положение должно определять цели и задачи службы, ее подотчетность, компетенцию и полномочия, а также требования к профессиональной квалификации сотрудников службы.

Служба внутреннего аудита строительной организации преследует несколько основных целей:

- обеспечение полноты и достоверности бухгалтерской, управленческой и прочей внутрикорпоративной отчетности;
- достижение эффективного и экономичного использования ресурсов организации;
- своевременное выявление фактов нарушений и их устранение;
- организация превентивных мер по возможным рискам на стадии разработки и реализации новых проектов строительной организации;
- обеспечение соблюдения нормативно-правовых актов Российской Федерации, решений органов управления организации.

Служба внутреннего аудита в организации выполняет следующие задачи:

- оценка надежности и эффективности системы внутреннего аудита;
- подготовка рекомендаций для повышения эффективности деятельности;
- проведение внутреннего аудита и информирование руководства организации об обнаруженных рисках.

В современных условиях существует ряд факторов влияющих на структуру службы внутреннего аудита. Во-первых, желание собственников и менеджмента упорядочить бизнес-процессы в строительной организации, что может привести к экономии средств. Во-вторых, необходимость выхода в краткосрочной или среднесрочной перспективе на международные рынки капитала. Например, Андреев В.Д. выделяет следующие факторы, которые могут повлиять на обоснование и выбор структуры службы внутреннего аудита [4]:

- организационно-правовая форма;
- отраслевая принадлежность;
- объемы деятельности;
- степень свободы действий в условиях перехода к рынку;
- стратегия финансового развития;
- система информационного обеспечения;
- квалификация кадров.

Подчинение службы внутреннего аудита совету директоров оправдано только в том случае, если, во-первых, совет директоров является самостоятельным органом, во-вторых, в состав директоров входят независимые директора и, в-третьих, члены совета директоров осознают роль и значение внутреннего аудита в организации. Она руководствуется положением о службе внутреннего аудита, в котором определены обязанности руководителя службы по периодической отчетности перед советом директоров (комитетом по аудиту), законодательными и нормативными актами Российской Федерации, министерств и ведомств, органов местного самоуправления, а также учредительными документами, приказами и распоряжениями руководителя организации. Регламент создания и деятельности службы внутреннего аудита строительной организации представлен в таблице 1.

Таблица 1 - Структурные подразделения и функциональные обязанности службы внутреннего аудита

<b>Структурное подразделение</b>	<b>Функциональные обязанности</b>	<b>Содержание документа, вид деятельности</b>
Совет директоров	Принимает решение о создании службы внутреннего аудита	1). Обоснование создания службы внутреннего аудита. 2). Руководитель комитета по аудиту вводится в состав Совета директоров. 3). Утверждается объем, планы и программы аудиторских проверок.
Руководитель комитета по аудиту	Разрабатывает Положение о службе внутреннего аудита	В данном документе определяется: 1) цель создания службы; 2) основные задачи отдела внутреннего аудита; 3) численный и персональный состав отдела внутреннего аудита; 4) начальник отдела внутреннего аудита; 5) подотчетность и подчиненность начальника отдела внутреннего аудита; 6) конкретные сроки по разработке основных документов и регламента деятельности отдела внутреннего аудита.
	Разрабатывает должностные инструкции специалистов отдела	1). Разработка должностной инструкции начальника отдела 2). Разработка должностной инструкции внутреннего аудитора в строительной организации
	Составляет годовой календарный план работы отдела	1). Планирование и объем аудиторских проверок 2). Контроль за выполнением аудиторских проверок.
Начальник отдела службы внутреннего аудита	Разрабатывает методические рекомендации и распределяет среди сотрудников функциональные обязанности	1). Поручить разработать внутрифирменные стандарты. 2). Указания по получению аудиторских доказательств 3). Рекомендовать к использованию нормы (правила) по процедурам внутреннего аудита. 4). Рекомендации по составлению актов аудиторских проверок.
Внутренний аудитор	Выполнение функциональных и должностных обязанностей	Подготовка и проведение аудиторской проверки: а). Составление плана. б). Составление программы. в). Составление отчета аудиторской проверки.

Служба внутреннего аудита осуществляет планирование, которое включает разработку общего плана аудита с указанием ожидаемого объема работы, графиков и сроков проведения аудита, а также разработку аудиторской программы, контроль за их выполнением. Ее деятельность осуществляется на основании квартальных планов, разрабатываемых руководителем этого подразделения с учетом мнения исполнительного руководства и утверждаемых советом директоров. Ключевое место в отделе внутренней службы принадлежит руководителю отдела, который напрямую связан с Советом директоров или Генеральным директором (учредителями) и сообщает обо всех вопросах, представляющих взаимный интерес. Руководство службы внутреннего аудита обязано:

- определять состав группы для проведения проверки и ее руководителя;
- контролировать ход проверки;
- контролировать правильность оформления результатов проведения проверки;
- организовывать консультации специалистов организации;
- анализировать финансово-хозяйственную деятельность организации;
- контролировать выполнение приказов и распоряжений руководителя организации по вопросам финансово-хозяйственной деятельности;
- составлять отчет о проделанной работе службы внутреннего аудита.

Целесообразно, чтобы для поддержания контактов руководитель отдела внутреннего аудита регулярно участвовал в тех заседаниях Совета директоров, которые касаются вопросов аудиторской деятельности, финансовой отчетности, управления организацией. Присутствие на таких заседаниях руководителя службы обеспечивает обмен информацией относительно планов и деятельности отдела внутреннего аудита, повышает престиж отдела среди других служб организации.

Руководитель отдела внутреннего аудита обязан периодически давать оценку работе отдела и письменно или устно сообщать о ней Совету директоров, ежегодно представлять к сведению руководства календарные планы аудиторских работ, проекты формирования штатов и сметы расходов своего отдела.

Руководитель отдела информирует администрацию обо всех существенных фактах, вскрытых в ходе аудиторской проверки, которые могут оказать неблагоприятное воздействие на организацию. Эти факты могут быть связаны с нарушениями, противоправными действиями, ошибками, неэффективностью, растратами, нерентабельностью, конфликтом интересов и недостатками контроля. Руководители организации обеспечивают выбор соответствующих мер для устранения выявленных недостатков.

Основной объем работы в службе внутреннего аудита выполняют аудиторы. Внутренние аудиторы должны пользоваться полной поддержкой руководителей высшего звена (Совета директоров), чтобы они могли добиваться сотрудничества со стороны объектов аудита и беспрепятственно выполнять свою работу. При этом руководитель, курирующий отдел внутреннего аудита, должен обладать надлежащей властью для рассмотрения аудиторских отчетов и принятия, соответствующих мер по рекомендациям аудиторов.

При назначении на должность аудитора устанавливают соответствующие критерии образования и опыта, уделяя особое внимание объему работ и степени ответственности. Однако в совокупности сотрудники отдела внутреннего аудита должны обладать знаниями и навыками, необходимыми для профессиональной деятельности в организации, а именно, умением применять стандарты, процедуры и методы внутреннего аудита, должны быть знакомы с принципами и методами бухгалтерского учета, иметь понятие об основах таких дисциплин как: управление, налогообложение, право, финансы, информационные системы.

Внутренние аудиторы должны быть коммуникабельными, уметь работать с людьми, четко излагать обнаруженные факты, оценки, выводы и рекомендации в устной и письменной форме, а также бдительно относиться к возможности умышленных правонарушений, ошибок и упущений, неэффективности, растрат, нерентабельности и конфликтов интересов. Особое внимание они обязаны обращать на те условия и виды деятельности, где возможно появление нарушений, выявлять случаи недостаточного контроля и рекомендовать, как достичь соответствия применяемым процедурам и методам.

Общественный подход к работе предполагает достаточное внимание и компетентность, то есть проведение проверок аудитором в разумных пределах с учетом возможного аудиторского риска.

Специалисты службы внутреннего аудита имеют права и обязанности, представленные на рисунке 2.

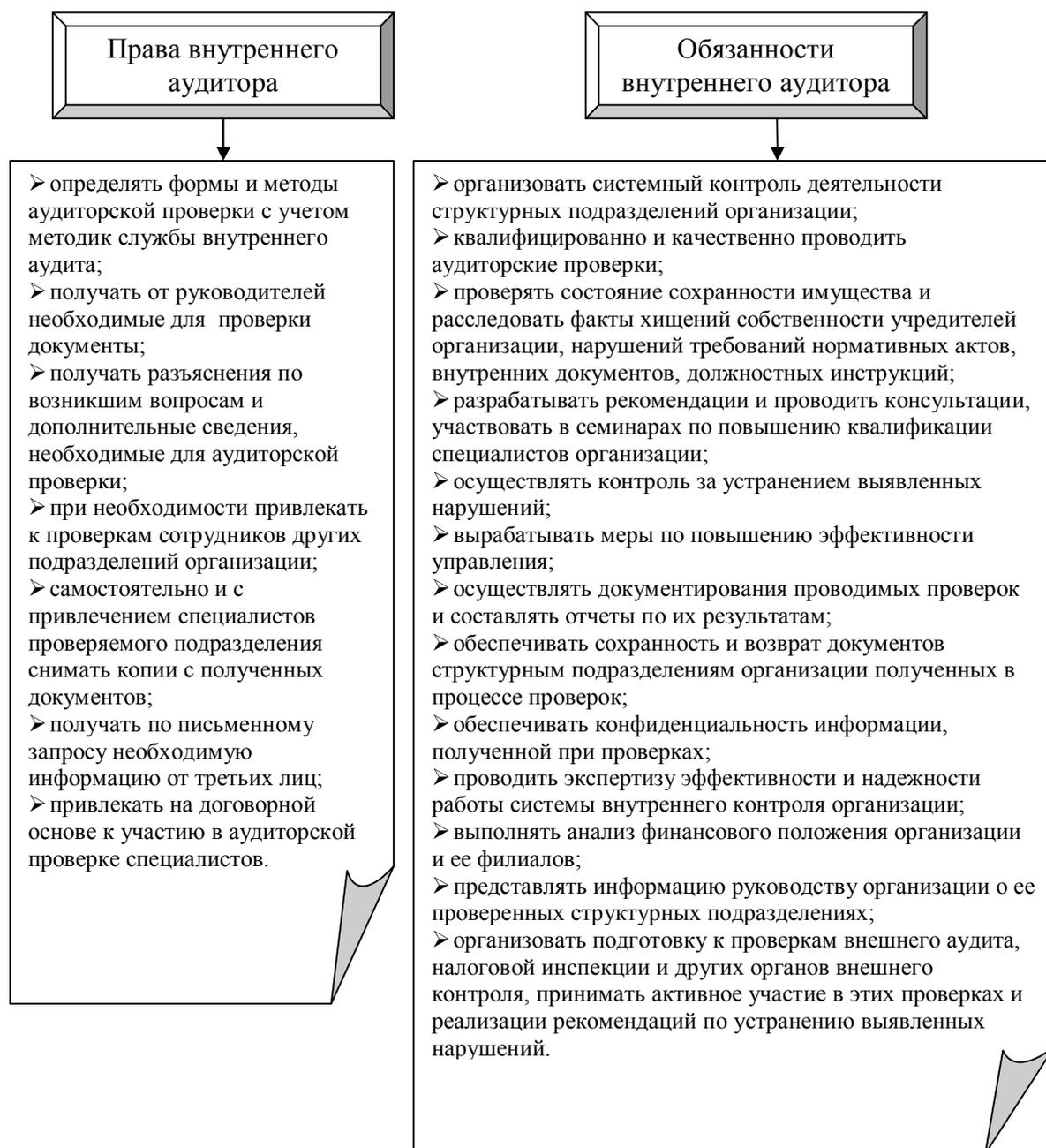


Рисунок 2 - Права и обязанности внутреннего аудитора

Советом по аудиторской деятельности от 31 мая 2007 года протокол № 51 одобрен Кодекс этики аудиторов России, основанный на этических нормах Международной федерации бухгалтеров, где основным принципом профессионального поведения внутреннего аудитора является объективность и честность. При этом внутренние аудиторы не должны подчинять свое мнение по вопросам аудита мнению других, а принимать объективные профессиональные решения [1].

Другие, не менее важные, принципы аудитора — профессиональная компетентность, добросовестность, конфиденциальность, профессиональное поведение, выполнение правил (стандартов) аудиторской деятельности, постоянное стремление к повышению качества и эффективности работы.

Поскольку служба внутреннего аудита проверяет широкий круг вопросов, то в ее составе должны быть не только аудиторы, но и специалисты других областей деятельности — по налогообложению, правовым вопросам, финансовому анализу, электронной обработке данных, статистике и так далее. Служба внутреннего аудита как неотъемлемая часть организации должна работать на основе как государственных, так и внутрифирменных

документов и распоряжений, положений о структурном подразделении и должностных инструкций. Многие права и обязанности уже давно выполняются внутренними аудиторами в крупных строительных организациях. Однако их необходимо было систематизировать и внести дополнения в п.1.5 должностной инструкции внутреннего аудитора (рисунок 3).

п. 1.5. Внутренний аудитор должен знать

- законодательные и нормативные правовые акты, распорядительные и нормативные документы по вопросам организации строительного производства;
- технологию и организацию строительного производства;
- профиль, специализацию, особенности структуры и перспективы развития строительной организации;
- организацию материально-технического обеспечения и складского хозяйства в строительстве;
- основы планирования, стратегическое и оперативное планирование в строительстве;
- состав, содержание, порядок разработки, согласования и утверждения проектно-сметной документации;
- нормативные документы по вопросам ценообразования в строительстве;
- стандарты делопроизводства в строительстве (классификацию документов, порядок оформления, регистрации, прохождения, хранения и другие).

*Рисунок 3 - Дополнения к должностной инструкции внутреннего аудитора*

Являясь сотрудником строительной организации, он должен знать специфику отрасли, уметь оперировать нормативными документами, организационными вопросами, знать стратегические цели каждого подразделения и организации в целом.

Таким образом, в строительном комплексе России существует необходимость усиления роли внутреннего аудита, призванного изучить все аспекты бизнеса организации, выработать такие качества и навыки, как способность комплексно смотреть на проблемы, уметь находить решение выхода организации из любой ситуации и обезопасить ее от финансовых и экономических рисков.

## СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Кодекс этики аудиторов России. Одобрен Советом по аудиторской деятельности при Минфине России (протокол № 56 от 31 мая 2007 г) [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://law7.ru/legal2/se14/pravo14147/index.htm>
2. Федеральный закон Российской Федерации от 30 декабря 2008 г. №307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.rg.ru/2008/12/31/audit-dok.html>
3. Адамов, Н.А. Учет, анализ и аудит в строительстве: учеб. пособие [Текст] / Н.А. Адамов, А.В. Войко, П.А. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2006. – 320 с.
4. Андреев, В.Д. Внутренний аудит: учеб. пособие [Текст] / В.Д. Андреев. - М.: Финансы и статистика, 2003
5. Подольский, В.И. Аудит в строительстве: учеб. для студ. высш. учеб. заведений [Текст] / В.И. Подольский, Н.В. Савина: под ред. Подольского В.И. [Текст] – М.: Издательский центр «Академия», 2008. – 256 с.
6. Качановский, Д.Е. Порядок создания службы внутреннего аудита и организация ее работы [Текст] / Д.Е. Качановский // Финансы. - №12. – 2003. - С. 58-60.
7. Хорохордин, Н.Н. Служба внутреннего аудита: этапы создания, цели и задачи [Текст] / Н.Н. Хорохордин // Аудиторские ведомости - №10. - октябрь 2007 - С.4-7
8. Шохнех, А.В. Концептуальные основы внутреннего аудита, его организационные модели и регламенты для малого бизнеса [Текст] / А.В. Шохнех // Аудит и финансовый анализ. - №3. - 2008

### **Чернов Александр Юрьевич**

Таганрогский институт управления и экономики  
347923, г. Таганрог, пер. Смирновский, д. 137/1, 21  
Преподаватель кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита  
Тел.: (8634) 369-647; 89185357895  
E-mail: [chernovalur@mail.ru](mailto:chernovalur@mail.ru)

З.Т. ПОЛАТОВ

**ПРЕЗИДЕНТ И ВЫСШЕЕ ДОЛЖНОСТНОЕ ЛИЦО СУБЪЕКТА  
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ В СИСТЕМЕ ГОСУДАРСТВЕННОЙ  
ВЛАСТИ**

*Статья посвящена анализу положения президента Российской Федерации и высшего должностного лица субъекта Российской Федерации в структуре государственной власти. Автор проводит параллели между системой государственной власти и власти субъектов Российской Федерации с учетом правового статуса президента и главы региона. Исследование базируется на системном анализе норм закрепленных в Конституции Российской Федерации, федеральном законодательстве, а также общепринятой судебной практики.*

**Ключевые слова:** *высшее должностное лицо субъекта Российской Федерации, Президент Российской Федерации, разделение властей, структура власти, система власти.*

*The article is devoted to the analysis of position of the president of Russian Federation and the highest official subject of Russian Federation in the government structure. Having taken into account a legal status of the president and the head of region, the author draws parallels between system of the government and the power of subjects of Russian Federation. Research is based on the systematical analysis of norms fixed in the Constitution of Russian Federation, the federal legislation, and also the standard of judiciary practice.*

**Keywords:** *the highest official subject of Russian Federation, the President of Russian Federation, the division of authorities, power structure, power system.*

На сегодняшний день правовой статус высшего должностного лица в субъекте Российской Федерации, с учетом принятого федерального законодательства, содержит много противоречий и разногласий. Нами в данной статье проводится анализ статуса высшего должностного лица субъекта Российской Федерации с учетом федеральной структуры государственной власти. Данный анализ направлен на выявление проблем Российского законодательства относительно статуса глав регионов.

Российская единая система государственной власти распространяется на всю ее территорию. Каждый субъект Российской Федерации является частью единого «организма». Структура государственной власти Российской Федерации в целом представляет собой одну из сложнейших в мире систем.

Согласно ст. 5 Конституции Российской Федерации, Российская Федерация состоит из республик, краев, областей, городов федерального значения, автономной области, автономных округов – равноправных субъектов Российской Федерации.[1]

В России, исходя из положений Конституции РФ, действует президентская форма правления. В ней глава государства возвышается над всеми остальными органами государственной власти, обладает широкими полномочиями во всех сферах общественной жизни. На наш взгляд, такая система государственной власти эффективна и соответствует правовой системе Российской Федерации.

Но при этом на сегодняшний день в России происходит значительный перекоп в сторону исполнительной власти, которая через Президента как ее фактического руководителя подчиняет себе все остальные. На реализацию парламентом Российской Федерации его функций серьезное влияние оказывает исполнительная власть в лице Президента и Правительства России, а также судебная власть через деятельность Конституционного Суда. [2] Вследствие этого, самостоятельность парламента в реализации

своих полномочий (что предполагает теория разделения властей) ограничивается. В системе разделения властей роль парламента сведена к минимуму: принятие угодных исполнительной власти законов и выполнение ряда формальных контрольных полномочий.

Сложившаяся в современной России модель реализации принципа разделения властей представляет собой разумный характер, являющийся результатом современного мирового идеала демократии. Изменения в структуре государственной власти фактически способствуют развитию, а в дальнейшем переходу к авторитарному политическому режиму. К сожалению, признаки такового в политической действительности государства в целом уже проявляются. Это мы видим из ряда «глобальных» изменений в структуре власти, которые проявляются в: упразднение либо снижение роли элементов непосредственной демократии (референдум, выборы глав регионов), устранение оппозиции, отсутствие политического «веса» Правительства, отсутствие независимых от государства национальных телеканалов и др.[3] Проведение в субъектах РФ административной реформы - это новый этап в совершенствовании государственного управления, необходимый для укрепления единства системы исполнительной власти в РФ, провозглашенного Конституцией РФ, одним из принципов функционирования государственной власти. Реформирование структуры власти масштабного характера в России необходимо и полезно. Но при проведении соответствующих изменений необходимо действовать в соответствии с положениями Конституции Российской Федерации и основ демократии и федерализма.

Органам исполнительной власти субъектов РФ предоставлено достаточно много прав по самостоятельному определению направлений административной реформы, преобразованию аппарата управления, распределению государственных функций между региональными органами исполнительной власти и т.д. В компетенции федеральных органов власти в основном полномочия методического характера, которые основаны на использовании анализа результатов административной реформы на федеральном уровне.[4]

Тот порядок замещения должности глав субъектов федерации, который действует в настоящее время в России, не имеет аналога в мировой практике. Одной из исключительных особенностей является существование в одной федерации глав регионов и главы государства, который избирается гражданами на прямых выборах, а другие - наделяются полномочиями по его представлению. В юридической науке существует распространенное мнение о том, что одним из неотъемлемых признаков президентства является выборность.[5]

В соответствии с Законом РФ от 1 апреля 1993 г. «О порядке назначения на должность и освобождения от должности глав краевой, областной администрации, автономной области, автономного округа, города федерального значения, районной, городской, районной в городе, поселковой, сельской администрации», правом участия в процедуре назначения на должность руководителей исполнительной власти, как и ныне, обладали представительные органы регионов.[6] Если не заострять внимание на формально-юридической стороне вопроса, то в содержании прежних и ныне существующих процедур наделения полномочиями глав исполнительной власти субъектов федерации существует ряд отличительных черт[7], выраженных в увеличении государственно – властных полномочий.

Больше сомнения среди части российского общества вызывает предложение о новом порядке формирования органов исполнительной власти субъектов РФ. Сторонниками нового порядка являются: большинство депутатов Государственной Думы, члены Совета Федерации и действующие губернаторы. Многие противники президентской инициативы заявляют, что «косвенные выборы», если их таковыми можно назвать, губернаторов противоречат Конституции РФ. Они утверждают, что выборы глав губернаторов могут быть только прямыми по аналогии с выборами Президента РФ: должна действовать единая схема. В принципе структура органов субъектов Федерации должна строиться по схеме, аналогичной структуре федеральных органов. В субъекте Федерации должен быть свой законодательный орган, своя исполнительная и судебная ветви власти, действовать принцип разделения властей, система отношений органов субъекта Федерации должна соответствовать системе отношений федеральных органов. Да, действительно прямым образом это Конституцией не

регулируется, но необходимо отметить следующее: во – первых, в Конституции закреплены основы государственного строя Российской Федерации, во – вторых, не закреплены полномочия Президента РФ такого характера и в третьих с учетом, того, что в Конституцию 30.12.2008 Федеральными Конституционными законами № 6, №7 уже внесены поправки, то поправки относительно укрепления статуса главы региона на уровне Конституции РФ, более чем необходимы. Пятилетняя практика применения Федерального закона «Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации» (в редакции Федерального закона от 11 декабря 2004 г. № 159-ФЗ)[8] показала, что закрепление новой модели замещения должности высшего должностного лица субъекта Российской Федерации оказало существенное влияние на его конституционно-правовой статус.

Фактически обладая «двойным» правовым статусом высшее должностное лицо Российской Федерации обладает широкими полномочиями. Созданная цепочка политической власти, представляет собой порядок от президента к высшему должностному лицу субъекта РФ, что характеризуется единой системой государственной власти и централизацией управления, которая является характерными чертами не республики, а унитарного государства, в этой связи субъекты Российской Федерации становятся полностью зависимыми от воли власти «Президентской» (государственной).

В современной России власть президентская, как и власть глав регионов носит специфический характер. Особый порядок наделения полномочий глав регионов, фактически противоречит основам, как международного права, так и Конституции Российской Федерации в целом.[9]

Принадлежность президента на федеральном уровне и высшего должностного лица на региональном уровне, к какой-либо ветви власти фактически приводит к дисбалансу политической системы власти в целом. На сегодняшний день данный фактор уже проявляется на региональном уровне. Конституционный суд Российской Федерации 21.12.2005г. Постановлением №13-П по вопросу соблюдения положений Федерального закона «Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации», полностью меняет общепринятые представления о верховенстве Конституции, ее соотношении с законодательством, пределах ее толкования и собственных правовых позициях Конституционного Суда, которые свободно могут меняться «в духе времени». Суд указывает, что статус высшего должностного лица и основы порядка формирования исполнительных органов субъекта Российской Федерации содержатся в понятии «общие принципы организации системы органов государственной власти субъектов Российской Федерации» (статья 72, пункт «н» части 1, Конституции), т.е. относятся к предмету совместного ведения и потому регулируются федеральными законами (статья 76, часть 2, Конституции). Все это называется «уравновешиванием» демократии, суверенитета, государственной целостности и федерализма.

Таким образом, в таком истолковании положений Конституции, не проявляются ни признаки демократии, ни признаки федерализма в целом. Более того, положения и выводы Суда абсолютно противоречат положениям Конституции Российской Федерации. Представленная с учетом вынесенного Постановления модель назначения глав регионов выражается через понятия: суверенитет, единая система государственной власти и централизация управления, что являются признаками унитарного государства. Федерацию же отличают, как минимум, возможность ее субъектов самостоятельно, без какого-либо вмешательства центральной власти образовывать (формировать) собственные органы государственной власти и наличие взаимного разграничения предметов ведения и полномочий. Все это есть в российской Конституции и даже в аргументации Постановления Конституционного Суда, но ровно никакого влияния не оказывает на его выводы, абсолютно им противореча. Да и трудно представить, чтобы рассматриваемый механизм назначения губернаторов хоть сколько-нибудь соответствовал принципам федерализма.[10]

По новелле в Российском законодательстве немецкий юрист Отто Люхтерхандт действия Конституционного Суда Российской Федерации расценил следующим образом: «Ясно одно, Конституционный Суд в случае подобного процесса стоял бы перед серьезной политической проблемой. Дилемма выглядит так: должен ли он объявить новый механизм антиконституционным и бросить вызов сейчас практически всевластной президентской власти или должен избежать конфронтации, чтобы уберечь Суд от неизбежных санкций? Независимо от решения Конституционного Суда, он в любом случае оказывается в серьезном кризисе, но в первом случае Суд с профессионально-правовой и, безусловно, моральной точки зрения выходит победителем. Во втором случае, Конституционный Суд, напротив, ставит на кон свой высокий авторитет и собственно свою роль независимого Конституционного Суда».[11]

Необходимо отметить, что Конституционный Суд ранее уже выразил свою позицию по этому поводу в Постановлении от 18 января 1996 года по делу о проверке конституционности ряда положений Устава (Основного Закона) Алтайского края.

Тогда Конституционный Суд утверждал, что Конституция «предусматривает в статье 3 (часть 2), что народ осуществляет свою власть непосредственно, а также через органы государственной власти. Из смысла этой статьи в ее взаимосвязи со статьей 32 Конституции Российской Федерации, закрепляющей право граждан избирать органы государственной власти, вытекает, что высшее должностное лицо субъекта Российской Федерации, формирующее орган исполнительной власти, получает свой мандат непосредственно от народа и перед ним ответственно... Избранный же Законодательным Собранием глава администрации не может считаться легитимным независимым представителем исполнительной власти». Итак, Конституционный Суд прямо и недвусмысленно назвал тогда конституционные основания права граждан избирать главу краевой администрации - они в основах конституционного строя и в правах и свободах граждан. Но теперь он почему-то не нашел в Конституции таких оснований вообще, хотя текст Конституции остался прежним.

В конечном счете, понятие разделение властей - это разделение властных полномочий единой государственной власти между государственными органами одного уровня, а также между субъектами власти соответствующих территориальных единиц.

В обоих случаях объектом является единая публичная власть. Усилия властных полномочий направлены на обеспечение прав и свобод граждан. Ведь именно стремление к обеспечению свободы и прав граждан составляет общественную ценность власти, что и служит, в свою очередь, основой для вывода: разделение властей является гарантом демократии. Мировая практика показывает, что до сих пор ни в одном государстве разделение властей не является осуществлением идеала - даже в США, где, как порой считается, разделение властей получило идеальную реализацию. В действительности, в юридической литературе присутствует такая фраза: «разделение властей было хорошей фразой, но полное разделение невозможно. Вместо полномочий они разделили людей».

Действительно, сторонники теории разделения властей выдают желаемое за действительное, необоснованно полагая, что существует некое «идеальное» состояние государственного механизма, при котором в большей или меньшей степени, но в общем обеспечено фактическое, а не формальное равенство всех властей. К этому идеальному состоянию и следует стремиться. Однако, на самом деле, это состояние не достигнуто нигде в мире и, более того, недостижимо в принципе, поскольку речь идет о единственной и единой государственной власти.

Подводя итоги проделанной работы, следует выделить ряд основных положений относительно влияния Президента и главы региона на принцип разделения властей, а также на развитие политической системы России:

- современная система по распределению функций государственных звеньев политической системы Российского государства в ходе его эволюционного развития не носит устойчивый характер. Практическое применение нововведений носит случайный характер, который базируется на методе проб и ошибок;

- на примере исторической практики 90-х годов принцип разделения властей, как на федеральном, так и на региональном уровнях носит односторонний и не устойчивый характер, т.е. современная модель власти отразится на системе, как отрицательно, так и положительно, путем вторжения одной власти в компетенцию другой;

- изначальное развитие общегосударственной системы политической власти являлось последовательной «системой» по достижению идеальной демократии. Современная правовая идея стирает все ранее заложенные основы демократии, теряя при этом принцип «народного суверенитета», в целом;

- современная система власти на уровне регионов носит противоречивый характер по отношению к общефедеральной системе государственной власти, где высшее должностное лицо субъекта обладает исключительным двойным статусом (глава региона и руководитель исполнительной власти), зависящим от самой системы государственной власти (законодательной, исполнительной и судебной) и от самого президента;

- принцип разделения властей, в конечном счете, является противовесом между ветвями власти, что необходимо для страны с целью применения метода сдержек и дозволений. На региональном уровне данный принцип изменен и нарушен.

Таким образом, в России имеет место устойчивая тенденция к укреплению центральной власти. Подобное конституционное развитие вне текста Конституции представляет риск уменьшения нормативной силы Конституции.

## **СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Конституция Российской Федерации, принята всенародным голосованием 12.12.1993 (с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30.12.2008 N 6-ФКЗ, от 30.12.2008 N 7-ФКЗ) [Текст] // СЗ РФ. 26.01.2009. N 4. 445с.
2. Усанов, В.Е. Парламентаризм в России: конституционно-правовые основы становления и деятельности [Текст] / В.Е. Усанов. - М.: 2006. - С. 177 - 178.
3. Калинин, А.Ю. Принцип разделения властей и особенности правообразования в России [Текст] / А.Ю. Калинин // Юридический мир.: 2009. - № 8. - С. 69-73.
4. Нарышкин, С.Е. Административная реформа в субъектах Российской Федерации [Текст] / С.Е. Нарышкин, Т.Я. Хабриева // Журнал российского права. - 2008. - № 10. - С. 3-11.
5. Маршалова, В.А. Практика наделения полномочиями высших должностных лиц субъектов Российской Федерации по представлению главы государства (на примере республик - субъектов РФ [Текст] / В.А. Маршалова // Конституционное и муниципальное право». - 2007. - № 1.
6. Закон РФ от 1 апреля 1993 г. «О порядке назначения на должность и освобождения от должности глав краевой, областной администрации, автономной области, автономного округа, города федерального значения, районной, городской, районной в городе, поселковой, сельской администрации» [Текст] // Ведомости СНД и ВС РФ.: 1993. N 16. - 561с.
7. Ишеков, К.А.: Становление региональной системы разделения властей в России: начальный этап [Текст] / К.А. Ишеков // Конституционное и муниципальное право. - М.: Юрист. 2009. - № 17. - С. 36-39
8. Федеральный закон от 06.10.1999 N 184-ФЗ (ред. от 17.12.2009) «Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации» (с изм. и доп., вступающими в силу с 01.01.2010) [Текст] // СЗРФ. 18.10.1999. № 42. - Ст. 5005.
9. Калинин, А.Ю. Принцип разделения властей и особенности правообразования в России [Текст] / А.Ю. Калинин // Юридический мир. – М.: Юрист. - 2009. - № 8 (152). - С. 69-73.
10. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации «По делу о проверке конституционности отдельных положений Федерального закона ««в связи с жалобами ряда граждан» от 21.12.2005г. №13-П (Особое мнение судей) [Текст] // СЗ РФ. 16.01.2006. № 3. - 336с.
11. Люхтерхандт, О. Россия на пути к имитации федерализма [Текст] / О. Люхтерхандт // Казанский федералист. - 2005. - № 2 - 3. - С. 209.

### **Полатов Зорро Титалович**

Орловская региональная академия государственной службы  
302028, Орловская область, г. Орел, бульвар Победы, 5а  
Аспирант 2 курса кафедры «Конституционного и муниципального права»  
Тел.: 8-920-807-77-11.  
E-mail: Zorro001@yandex.ru

# **НАУЧНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ В ОБЛАСТИ ФИНАНСОВ, НАЛОГОВ И КРЕДИТА**

УДК 336.2

А.А. КРЮЧКОВ

## **ИСТОРИЧЕСКОЕ РАЗВИТИЕ ВНЕБЮДЖЕТНЫХ ФОНДОВ В РОССИИ И ЗА РУБЕЖОМ**

*В статье автором рассматривается историческое развитие внебюджетных фондов, начиная с зарождения демократического общества в России, какие функции выполняют внебюджетные фонды, и как они подразделяются в зависимости от источников формирования, назначения и масштабов их использования.*

**Ключевые слова:** внебюджетные фонды, государственные финансы, функции внебюджетных фондов, централизованные и децентрализованные внебюджетные фонды, источники формирования внебюджетных фондов.

*In the article the author examines the historical development of extra-budgetary funds from the inception of a democratic society in Russia, what functions are performed off-budget funds, and how they are categorized according to the sources of formation, purpose and extent of their use.*

**Key words:** extra-budgetary funds, public finance, the function-budgetary funds, centralized and decentralized budget funds, sources of extrabudgetary funds.

Впервые целевые бюджетные фонды стали создаваться в Российской Федерации в период перехода страны на новые экономические отношения на основе Закона РСФСР «Об основах бюджетного устройства и бюджетного процесса в РСФСР» от 10 октября 1991 года. Главная причина их создания – необходимость выделения чрезвычайно важных для общества расходов и обеспечение их самостоятельными источниками доходов.

Государственные финансы являются важнейшим средством перераспределения общественного продукта и части национального богатства. В основе их лежит система бюджетов: федеральных, субъектов федерации и местных. Отдельным элементом в системе государственных финансов являются внебюджетные фонды, главное назначение которых состоит в финансировании отдельных целевых мероприятий.

Внебюджетные фонды – это совокупность денежных распределительных и перераспределительных отношений, в результате которых формируются фонды финансовых ресурсов, не входящих в бюджет и имеющих, как правило, целевое назначение. [1]

Внебюджетные фонды выполняют распределительную и контрольную функции.

Распределительная функция выражается в перераспределении через внебюджетные фонды части национального дохода в пользу либо социальных слоев населения, либо отдельных отраслей экономики в целях обеспечения их развития.

Контрольная функция проявляется в информировании общества о возникших отклонениях в производственном либо социальном процессах.

Внебюджетные фонды, как и бюджет, способствуют государственному регулированию рыночной экономики, содействуют более справедливому распределению национального дохода между социальными слоями населения [2].

Переход экономики к рыночным отношениям изменил содержание хозяйственного механизма в стране, организационные структуры отдельных его частей, в т.ч. модернизировал финансовую систему. Превращение экономики России из административно-командной системы в рыночную привело на практике к децентрализации и ослаблению роли государства, проявлением чего стало реформирование государственной системы финансирования. Один за другим возникли и выделились из бюджетной системы

внебюджетные фонды, часть из которых затем опять была консолидирована в бюджеты в виде целевых фондов.



*Рисунок 1 – Основные функции внебюджетных фондов*

В зависимости от источников формирования, назначения и масштабов использования внебюджетные фонды подразделяются на централизованные и децентрализованные.[3]

1. Централизованные (государственные) внебюджетные фонды имеют общегосударственное значение и используются для решения общегосударственных задач.

Государственный внебюджетный фонд — фонд денежных средств, образуемый вне федерального бюджета и бюджетов субъектов Российской Федерации, и предназначенный для реализации конституционных прав граждан на пенсионное обеспечение, социальное страхование, социальное обеспечение в случае безработицы, охрану здоровья и медицинскую помощь. Расходы и доходы государственного внебюджетного фонда формируются в порядке, установленном Бюджетным кодексом России, а также иными законодательными актами, включая законы о бюджете Российской Федерации на соответствующий год.

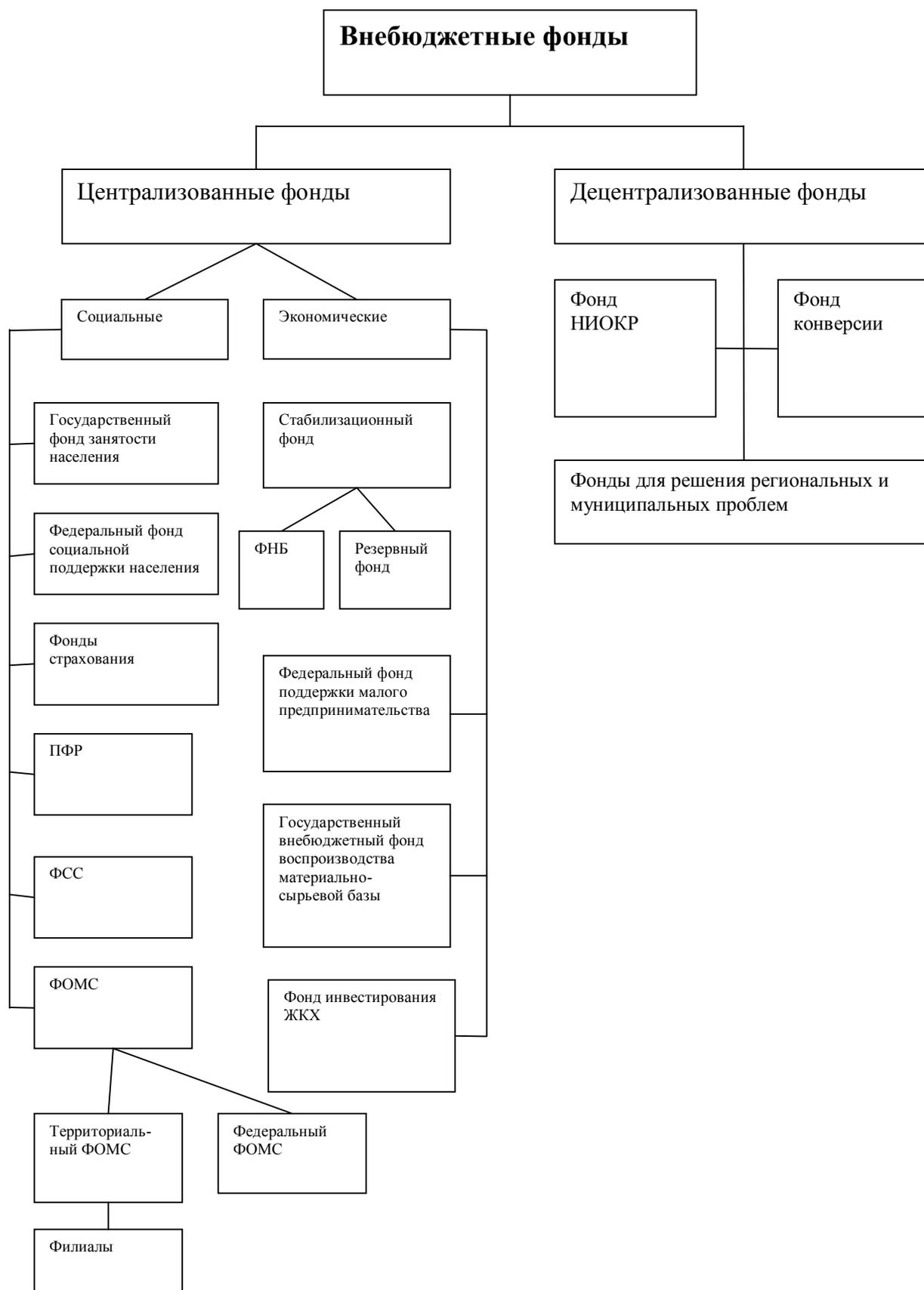


Рисунок 2 – Состав внебюджетных фондов [4]

Ранее также функционировал Государственный фонд занятости населения Российской Федерации; сейчас часть его функций исполняет Федеральная служба по труду и занятости Российской Федерации.

К централизованным также относятся Федеральный фонд поддержки малого предпринимательства, Федеральный фонд социальной поддержки населения и др.

Средства большинства централизованных внебюджетных фондов служат финансовой гарантией конституционных прав граждан России на социальную защиту в случае старости, болезни, неблагоприятного социального и экономического положения некоторых групп населения.

2. Децентрализованные внебюджетные фонды формируются для решения территориальных, отраслевых, межотраслевых и других задач. К ним относятся внебюджетные фонды, создаваемые:

1) по решению региональных и муниципальных органов власти для решения региональных и местных задач;

2) для решения отраслевых задач (фонды научно-исследовательских и опытно-конструкторских разработок, Фонд конверсии и др.).

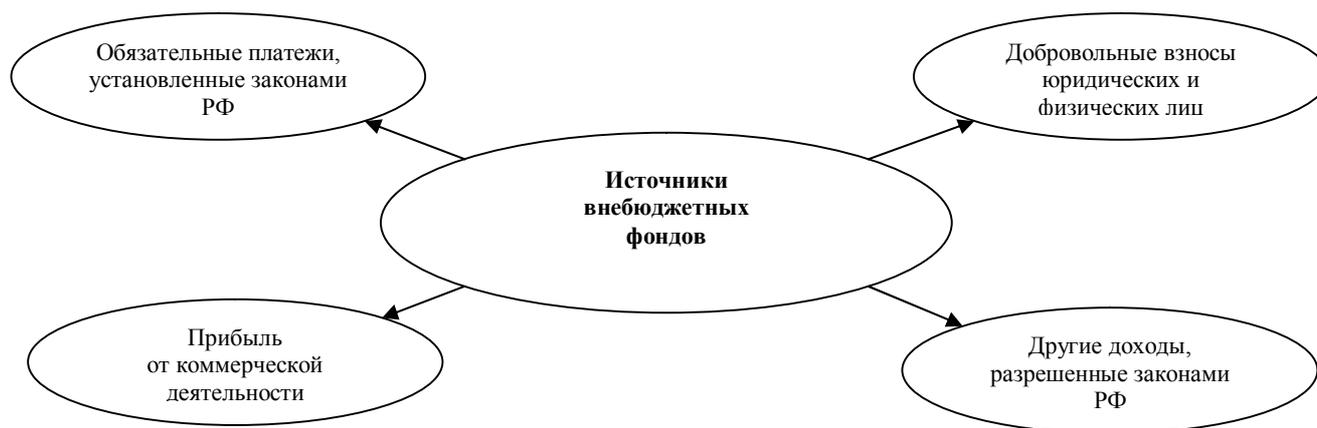


Рисунок 3 – Источники формирования внебюджетных фондов

Средства государственных и территориальных (региональных и местных) внебюджетных фондов находятся соответственно в федеральной, региональной и муниципальной собственности.

Проекты бюджетов внебюджетных фондов составляются органами соответствующих фондов и представляются органами исполнительной власти на рассмотрение представительных органов в составе документов и материалов, представляемых одновременно с проектами соответствующих бюджетов на очередной финансовый год.

Бюджеты государственных внебюджетных фондов РФ рассматриваются и утверждаются федеральным Собранием в форме федеральных законов одновременно с принятием федерального закона о федеральном бюджете на очередной финансовый год.

Отчеты об исполнении бюджетов государственных внебюджетных фондов составляются органами управления фондов и представляются Правительством РФ на рассмотрение и утверждение Федеральному Собранию в форме федерального закона.

Контроль за исполнением бюджетов государственных внебюджетных фондов осуществляется органами, обеспечивающими контроль за исполнением бюджетов соответствующего уровня бюджетной системы РФ.

Проекты бюджетов территориальных государственных внебюджетных фондов представляются органами исполнительной власти субъектов РФ на рассмотрение представительных органов субъектов РФ одновременно с проектами законов субъектов РФ о бюджете на очередной финансовый год и утверждаются одновременно с принятием законов субъектов РФ о бюджете на очередной финансовый год.

Бюджеты муниципальных внебюджетных фондов составляются и исполняются муниципальными органами исполнительной власти в соответствии с принимаемыми ими решениями, касающимися формирования и использования средств этих фондов.

2. Децентрализованные внебюджетные фонды. Эти фонды, как уже отмечалось, создаются для решения территориальных, отраслевых и межотраслевых задач.

Отраслевые и межотраслевые внебюджетные фонды были образованы в начале 90-х годов в целях привлечения дополнительных финансовых ресурсов и усиления контроля за их использованием.

Фонд НИОКР создан для финансирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, результаты которых используются в народном хозяйстве. Источником формирования средств фонда являются отчисления предприятий и организаций от реализации продукции.

Источниками Государственного фонда конверсии служат в основном бюджетные ассигнования. Средства этого фонда направляются предприятиям военно-промышленного комплекса для переоснащения их на выпуск гражданской продукции.

Фонд содействия развитию малых форм предприятий в научно-технической сфере создан для оказания государственной помощи малым предприятиям. В этот фонд направляется 1% средств, выделяемых из федерального бюджета на финансирование науки.

Фонды развития жилищной сферы создаются региональными и местными органами власти в целях мобилизации дополнительных средств на строительство жилищного фонда, поддержание технического состояния коммунальных объектов, оказание помощи малоимущим гражданам в приобретении квартир.

Экономический и финансовый кризисы обусловили резкое снижение уровня жизни подавляющего числа населения, безработицу. В этих условиях, с одной стороны, возникает потребность в концентрации ограниченных финансовых ресурсов на государственном уровне с целью обеспечения наиболее насущных социальных и общеэкономических потребностей. С другой стороны, в условиях финансового кризиса, обусловившего дефицит финансовых ресурсов, у центральной власти возникает необходимость ранжировать общественные потребности по степени важности и для удовлетворения наиболее насущных из них образовать целевые денежные фонды, тем самым, оградив эти потребности от значительного недофинансирования. Эта мера аналогична выделению в бюджете защищенных статей.

## **СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Финансы. Учебник [Текст] / под ред. А.М. Ковалевой – М.: Финансы и статистика – 2001.
2. Дадашев, А.З. Финансовая система России [Текст] / А.З. Дадашев. Д.Г. Черник. – М, - 1997.
3. Дробозина, Л.А. Финансы. Учебник [Текст] / под ред. Л.А. Дробозиной – М.: Юнити – 2001.
4. Закиров, А. Малоэтажное жилищное домостроение [Текст] / Колл. монография «Проблемы и перспективы развития финансов региона»- Брянск, 2009г.- С.152-196.

### **Крючков Александр Анатольевич**

Брянский государственный университет им. академика И.Г. Петровского  
241036, Брянская область, г. Брянск, ул. Бежицкая, д. 14  
Аспирант кафедры «Финансы»  
Тел.: (4832) 66-65-24  
E-mail: priembgu@mail.ru

А.С. ПОЗДНЯЕВ

## МОДЕЛЬ ФОРМИРОВАНИЯ НАЛОГОВОЙ БАЗЫ И ЕЕ УПРАВЛЕНИЯ В СООТВЕТСТВИИ С ПРИНЦИПАМИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ, ПРЕДУСМОТРЕННЫМИ НАЛОГОВЫМ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВОМ

*В статье рассмотрены основные методики ведения налогового учета, проанализированы подходы к ведению управленческого налогового учета на предприятии, а также определены основные налогооблагаемые показатели, формирующиеся в системе бухгалтерского и налогового учета.*

**Ключевые слова:** налоговая база, налогообложение, налоговый учет, налоговое законодательство, налоговый дисконт, налоги, налоговый период, налогооблагаемые показатели, принципы налогообложения.

*The article describes the main methods of tax accounting, analyzed the approaches to the maintenance management of tax accounting at the enterprise and identifies the key indicators of taxable formed in the system of accounting and taxation.*

**Key words:** tax base, taxation, tax accounting, tax laws, tax discount, tax, tax period, taxable indicators, principles of taxation.

Для выполнения основных задач и функций налогового учета, налоговое законодательство определило специальные приемы и способы (категориальные, содержательные, формально-технические), которые в своей совокупности образуют взаимосвязанную методологию налогового учета как такового.

В настоящий момент в составе налогового законодательства отсутствует нормативный документ, который в унифицированном виде предусмотрел бы все методы осуществления налогового учета. Однако, исходя из анализа действующего законодательства, можно выделить следующие основные методики ведения налогового учета.

1. Введение специальных учетно-налоговых показателей и понятий, которые основаны на данных бухгалтерского учета и используются исключительно для целей налогообложения.

В данном случае речь идет о выработке в налоговом учете своего категориально понятийного аппарата, посредством которого он и реализуется внешне как самостоятельная отрасль системы финансовых отношений.

2. Вторым по значению методом налогового учета необходимо назвать установление специальных правил формирования учетно-налоговых показателей, отличных от бухгалтерских учетно-финансовых правил и методик.

Основной особенностью данного метода является его направленность исключительно на налогообложение.

Так, все затраты организации, связанные с производством продукции (работ, услуг) в полном объеме формируют фактическую производственную себестоимость продукции (работ, услуг). Однако для целей налогообложения произведенные предприятиями и организациями затраты корректируются с учетом утвержденных в установленном порядке лимитов, норм и нормативов.

Таким образом, в налоговом законодательстве установлен особый порядок для расчета специальной «налоговой» себестоимости, которая применяется исключительно для определения прибыли, подлежащей налогообложению.

3. Определение метода учета формирования налогооблагаемой базы.

Традиционно до октября 1995 года порядок определения налогооблагаемой базы рассматривался как бухгалтерский вопрос, имеющий к проблемам налогообложения лишь косвенное отношение. Это являлось существенным недостатком отдельных законов о

налогах, а в ряде случаев выступало причиной неоправданной запутанности при исчислении налогов [1].

Однако, после принятия Министерством финансов Российской Федерации приказа № 115 «О годовой бухгалтерской отчетности организаций за 1995 год» порядок формирования налогооблагаемой базы по многим видам налогов стал налогово-учетным вопросом. Так, все финансовые показатели предприятия, напрямую зависящие от момента возникновения выручки от реализации, стали формироваться в годовой финансовой отчетности за 1995 год по моменту отгрузки продукции (выполнения работ) и предъявления покупателям (заказчикам) расчетных документов.

Однако, согласно письму Государственной налоговой службы Российской Федерации от 5 января 1996 г. № ПВ-4-13/Зн «О проверке правильности исчисления организациями налогооблагаемой базы», было установлено два основных метода налогового учета облагаемой базы.

Первый метод учитывает момент получения средств и производства выплат в натуре. В соответствии с этим методом, например, доходом объявляются все суммы, действительно полученные налогоплательщиком в конкретном периоде, а расходами реально выплаченные суммы.

Этот метод называется кассовым, а также методом присвоения, поскольку учитывает только те суммы (имущество), которые присвоены налогоплательщиком в определенной юридической форме (получены в кассе наличными, переданы в собственность посредством оформления определенных документов и др.). В соответствии с этим методом, прирост стоимости имущества не является доходом до того момента, пока этот прирост тем или иным образом не объективирован: проценты по вкладу в банке получены, акции проданы по цене большей, чем цена их приобретения и др.

При применении второго метода важен момент возникновения имущественных прав и обязательств. Так, доходом признаются все суммы, право на получение которых возникло у налогоплательщика в данном налоговом периоде вне зависимости от того, получены ли они в действительности. Для определения произведенных затрат подсчитывается сумма имущественных обязательств, возникших в отчетном периоде, независимо от того, произведены ли по этим обязательствам выплаты. Этот метод называется накопительным или методом чистого дохода.

По целому ряду налогов метод учета налогооблагаемой базы напрямую зависит от метода определения выручки для целей налогообложения. Так, при исчислении облагаемой базы налогов на прибыль, добавленную стоимость, пользователей автомобильных дорог и др. выручка от реализации продукции (работ, услуг) определяется:

- либо по мере ее оплаты (при безналичных расчетах - по мере поступления средств за товары (работы, услуги) на счета в учреждения банков, а при расчетах наличными деньгами - по поступлению средств в кассу);

- либо по мере отгрузки товаров (выполнения работ, услуг) и предъявления покупателю (заказчику) расчетных документов.

При этом метод определения выручки от реализации продукции (работ, услуг) для целей налогообложения устанавливается предприятием на длительный срок (ряд лет). Выбор того или иного метода определения выручки от реализации зависит от условий хозяйствования предприятия и характера взаимоотношений с партнерами.

Первый метод - формирование выручки по мере оплаты - применяется предприятиями давно и действовал все предшествующие периоды. Преимущество данного метода в том, что предприятие распоряжается денежными средствами, фактически поступившими на расчетный счет или в кассу предприятия. Определяемый финансовый результат получается реальным и основан на конкретно полученных денежных средствах.

Второй способ определения выручки от реализации продукции был разрешен в России к применению в 1992 году. Этот метод основывается на том, что в момент отгрузки предприятие теряет право собственности на нее.

Определяемый финансовый результат от реализации продукции является, по своей сути, потенциально полученной прибылью, т.к. реально предприятие еще не получило денежных средств.

При определении выручки от реализации по мере отгрузки, а значит, и конечного финансового результата, у предприятия возникает обязанность исчислить и уплатить все налоги. Возникает ситуация, когда реально денежные средства на счет предприятия еще не поступили, а налоги, которые исчислены с выручки и положительного финансового результата, уже необходимо уплатить в бюджет.

При сопоставлении двух методов определения выручки от реализации можно сделать вывод, что при прочих равных условиях получится различная величина прибыли за отчетный период. При определении выручки, по мере оплаты за продукцию, прибыль от реализации будет меньше, чем при исчислении выручки по моменту отгрузки. Величина финансового результата, определенная по второму способу, будет больше. Однако использование этого метода приводит к недостатку реальных денежных ресурсов, т.к. признание продукции реализованной и объявленная прибыль не подтверждена фактически полученными денежными средствами. В то же время, объявленная прибыль влечет за собой уплату всех обязательных налогов [3].

4. Интерпретация и толкование некоторых общепринятых положений исключительно для целей налогообложения.

Вышеуказанный метод в чистом виде реализует фискальную функцию налогового учета и в своей основе служит для специального обозначения некоторых явлений из других отраслей (права, экономики, бухгалтерского учета и т.д.).

Суть этого метода заключается в том, что для целей налогообложения налоговое законодательство дает собственное толкование какому-либо определению, которое по своему содержанию не совпадает с общепринятым.

Так, к посредническим операциям и сделкам для целей налогообложения относится деятельность предприятия, выступающего в роли комиссионера или поверенного в договоре комиссии или поручения, хотя, с экономической точки зрения, к посреднической деятельности непосредственно относятся и деятельность по оптовой перепродаже товарно-материальных ценностей (снабженческо-сбытовая и заготовительная деятельность), и деятельность по розничным продажам (торговая деятельность). Однако для целей налогообложения эта деятельность посреднической не является.

5. Установление налогового дисконта («фиктивного» дохода для целей налогообложения).

Налоговым дисконтом признается поправка, на которую в целях налогообложения налогоплательщик увеличивает свои полученные доходы.

Данный метод является самым характерным и распространенным способом налогового учета, который применяется при исчислении многих налоговых платежей. Так, помимо налога на добавленную стоимость метод налогового дисконта применяется:

- по налогу на прибыль предприятий и организаций,
- по акцизам и др.

6. Определение для каждого вида налогов своего налогового периода.

Налоговый период - срок, в течение которого завершается процесс формирования налоговой базы, окончательно определяется размер налогового обязательства. Необходимость этого учетно-налогового элемента определяется тем, что многим объектам налогообложения (прибыли, доходу, выручке и т.д.) свойственна протяженность во времени, повторяемость. В целях определения соответствующего результата, необходимо систематически вести учет совершаемых операций и периодически подводить итог.

В этой связи следует различать понятия: налогово-учетный период и отчетный период, т.е. срок подведения итогов (окончательных или промежуточных), составления и представления в налоговый орган бухгалтерской отчетности. В ряде случаев, налоговый и отчетный периоды могут совпадать. Например, при уплате налога на добавленную стоимость

малыми предприятиями налоговый и отчетный периоды равны трем месяцам, т.е. одному кварталу. Однако иногда отчетность может представляться несколько раз в течение одного налогового периода. Это вызвано, как правило, потребностью равномерного внесения налога в бюджет, что не всегда может быть обеспечено уплатой авансовых платежей, рассчитанных на основе какого-либо периода.

В зависимости от установленного налогового периода различают налоги срочные и периодически-календарные.

Срочные налоги имеют налоговый период, исчисляемый по сроку с момента возникновения объекта налогообложения.

Периодично-календарные налоги исчисляются в течение определенного срока, установленного календарно, и их, в свою очередь, можно разделить на ежемесячные, квартальные, годовые.

Ежеквартальные налоги исчисляются по окончании квартала.

Ежегодные налоги исчисляются по окончании года. К ежегодным можно отнести налог на доходы физических лиц.

В то же время, согласно п.2 ст.15 Закона РФ «О бухгалтерском учете» для финансовой отчетности установлены единые сроки формирования показателей, организации представляют годовую бухгалтерскую отчетность в течение 90 дней по окончании года, а квартальную - в течение 30 дней по окончании квартала.

7. Установление специальных налоговых регистров и иной налоговой документации.

Ведение специальной налоговой документации является формально-техническим приемом методологии налогового учета. Налоговая документация состоит из трех разновидностей документов:

- налоговые расчеты;
- документация, обосновывающая показатели налоговых расчетов;
- налоговые регистры.

Особенностью налоговой документации является то, что в ее составе отсутствуют специализированные «налоговые» первичные документы, поскольку основанием для ведения налогового учета являются первичные бухгалтерско-учетные документы, фиксирующие факт совершения хозяйственной операции.

Налоговые расчеты представляют собой специализированные типовые формы, в которых налогоплательщик отражает основные налогово-расчетные показатели и рассчитывает сумму налогового обязательства (расчеты, декларации, специальные расчеты по некоторым видам налогов).

Необходимо отметить, что практически по каждому виду налогов существует единственный расчетный документ, который предоставляется налоговым органам в порядке, установленном законодательством. Причем в каждом конкретном случае налоговые расчеты могут иметь свое наименование. Документация, обосновывающая показатели налоговых расчетов, играет роль справочных материалов, которые расшифровывают или обосновывают данные из налоговых расчетов. Данная документация бывает двух типов [2].

1. Документация, необходимая для исчисления налога.

2. Документация, не влияющая непосредственно на исчисление сумм налогового платежа.

Налоговые регистры представляют собой сводные формы налогового учета на предприятии.

Выделяют следующие подходы к ведению управленческого налогового учета на предприятии:

1. Забалансовые счета налогового учета используются для учета налоговых доходов и расходов, порядок признания которых для целей налогового учета отличается от бухгалтерского учета.

Для учета каждого вида доходов и расходов, порядок признания которых для целей налогового учета отличен от бухгалтерского, организуется синтетический налоговый счет.

К каждому счету плана счетов забалансового налогового учета прикрепляются необходимые для формирования показателей декларации по налогу на прибыль аналитические справочники, формы и справочники-перечисления. Для ведения аналитического учета используются аналитические справочники. В справочниках применяются шифры аналитического учета 1, 2 и 3 уровня.

Кодирование счетов налогового учета начинается с буквы «Н». Относительно формирования показателей бухгалтерского баланса, счета налогового учета являются забалансовыми. Учет операций на счетах налогового учета ведется с применением двойной записи.

Поскольку с бухгалтерских счетов переносится не вся информация, а только необходимая для дальнейшей обработки, в случае отсутствия корреспондирующего налогового счета может использоваться специальный счет.

Рабочий план счетов и субсчетов налогового учета разрабатывается с учетом дополнительной детализации доходов и расходов в соответствии с требованиями Налогового Кодекса.

2. Информационной базой для обработки информации на счетах налогового учета являются данные бухгалтерского учета. К плану счетов бухгалтерского учета прикрепляются необходимые для формирования входящих данных налогового учета аналитические справочники. Бухгалтерский и налоговый учет максимально сближены между собой.

3. Корректировка данных бухгалтерского учета основана на следующих правилах:

3.1. При оценке объектов учета:

- если в бухгалтерском учете оценка объектов учета совпадает с оценкой для целей налогообложения, то данные из бухгалтерского учета без изменения переносятся в регистры налогового учета и налоговую декларацию;

- если в налоговом учете стоимостная оценка объектов учета признана большей, чем в бухгалтерском учете, то суммы фиксируются на специальных забалансовых счетах налогового учета после предварительного расчета;

- если в налоговом учете стоимостная оценка объекта учета признана меньшей, чем в бухгалтерском учете, то построением аналитики в бухгалтерском учете можно обеспечить отдельный учет принимаемых и не принимаемых для целей налогообложения сумм;

- если выделение объектов учета влечет за собой значительное увеличение аналитики и неудобства для пользователей программы компьютерного учета, то данные объектов учета отражаются на счетах налогового учета.

3.2. При различиях в группировке объектов учета:

- если для целей бухгалтерского и налогового учета предусмотрена различная группировка объектов учета, то данные налогового учета по указанным объектам учета отражаются на забалансовых налоговых счетах.

3.3. При совпадении или различиях в определении даты признания доходов и расходов при методе начисления:

- при совпадении дат признания событий в налоговом и бухгалтерском учете, данные бухгалтерского учета могут быть перенесены в регистры налогового учета и налоговую декларацию;

- если операции признаются в бухгалтерском учете раньше или позже, то данные налогового учета по таким операциям отражаются на счетах налогового учета, а данные бухгалтерских счетов имеют отметку «Не для целей налогообложения».

Цель управленческого учета налогооблагаемых показателей состоит в формировании своевременной, полной и достоверной информации о доходах, расходах и объектах налогообложения для исчисления и исполнения налоговых обязательств в установленном порядке [1].

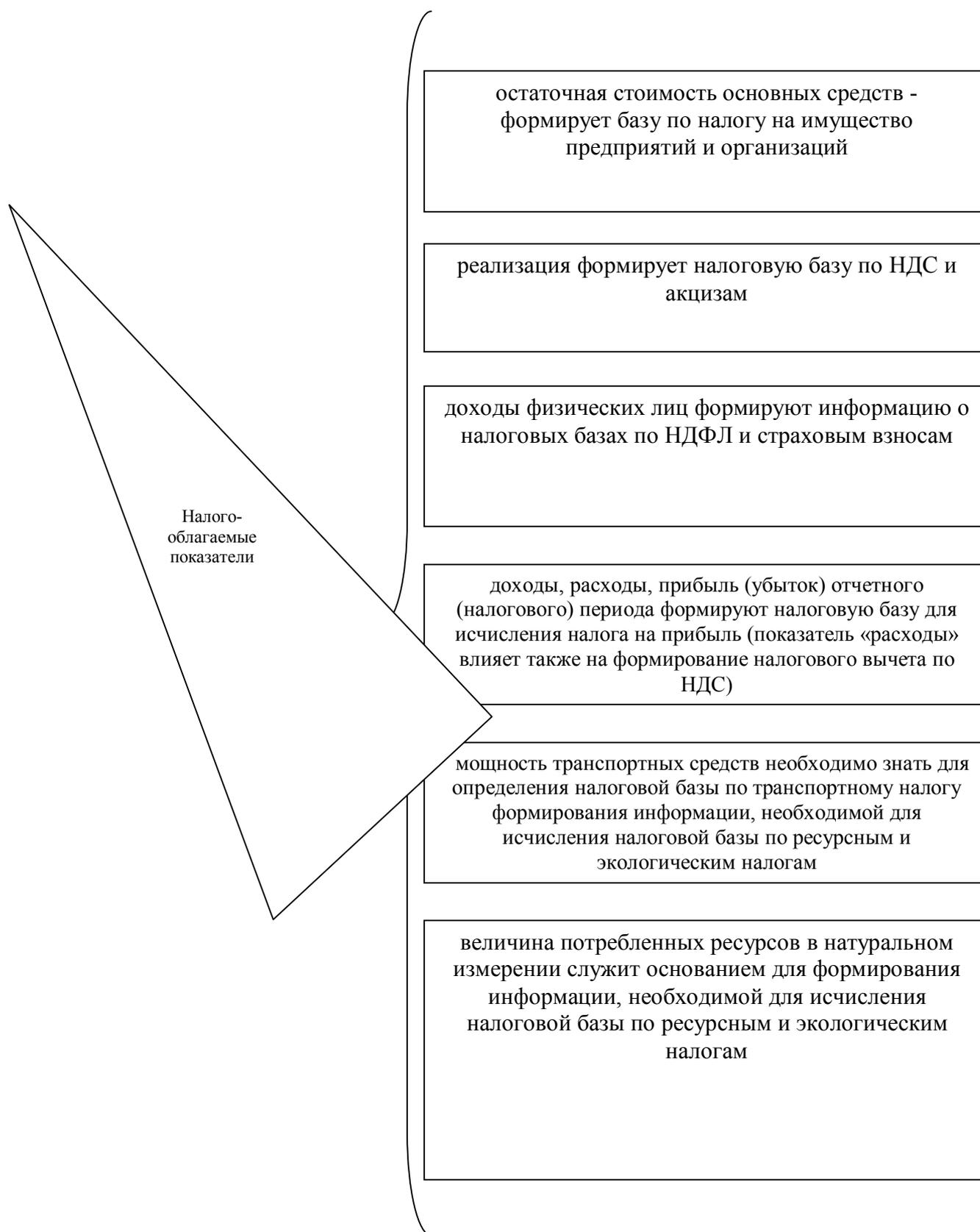


Рисунок 1 – Основные налогооблагаемые показатели, формирующиеся в системе бухгалтерского и налогового учетов

В соответствии с поставленной целью бухгалтерский учет налогооблагаемых показателей призван решить следующие задачи:

- 1) своевременное и полное отражение объектов налогообложения в соответствии с действующим законодательством;
- 2) правильное исчисление по всем объектам налогообложения в натуральных и денежных измерителях налогооблагаемых показателей (налоговой базы);
- 3) своевременное, полное, достоверное отражение информации о налогооблагаемых показателях в бухгалтерском учете и отчетности;
- 4) применение законно допустимых методов налогового планирования.

Расчет налоговой базы по налогам основывается на количественной оценке налогооблагаемых показателей, которые формируются в системе бухгалтерского и налогового учетов и призваны обеспечить правильное исчисление налоговой базы по каждому налогу (рисунок 1).

Классификация налогооблагаемых показателей может быть проведена по различным признакам. Рассмотрим группировку налогооблагаемых показателей по отношению к этапам кругооборота капитала и по отношению к счетам бухгалтерского учета, используемым для учета этих налогооблагаемых показателей.

Классификация налогооблагаемых показателей по отношению к этапам кругооборота капитала. Налогооблагаемые показатели формируются на различных стадиях учетного процесса. Если рассмотреть этот процесс, с точки зрения участия организации в процессе кругооборота капитала, то условно на каждом этапе цикла можно выявить следующие основные показатели, учитываемые в целях налогообложения:

- 1) этап заготовления (Д - Т, «деньги - товар»).

На этом этапе формируется информация о приобретаемых материалах и товарах.

Ценности приобретаются различными путями. Самый распространенный путь - получение материалов и товаров у поставщика. Эта операция оформляется накладной и счетом-фактурой.

Счет-фактура является специальным налоговым документом, свидетельствующим о возникновении обязанностей по учету НДС. Таким образом, в момент получения счета-фактуры поставщика в учете возникает показатель, влияющий на налоговое обязательство по НДС, полученный от поставщика. Впоследствии, при выполнении условия оплаты оприходованных товаров, работ, услуг формируется налоговый вычет, уменьшающий налоговые обязательства по НДС.

Расчеты с поставщиками могут производиться как денежными средствами, так и товарами или имуществом. Речь идет о сделках в форме договора мены или совершения взаимного зачета обязательств. В этом случае одновременно с покупкой возникает необходимость отразить в учете факт реализации. Таким образом, возникает налогооблагаемый показатель - реализация, следствием возникновения которого является необходимость начислить косвенные налоги (НДС, акцизы).

Для организации деятельности предприятия необходимо приобрести основные средства, в том числе транспорт. Затраты на приобретение основных средств формируют их первоначальную стоимость, устанавливается срок полезного использования и размер амортизационных отчислений. Остаточная стоимость основных средств - это налогооблагаемый показатель для исчисления налога на имущество. Мощность транспортных средств является налогооблагаемым показателем для определения транспортного налога;

- 2) этап производства и возникновения добавленной стоимости Т - П - Т<sup>1</sup> («товар - производство - новый товар»).

В процессе производства потребляются трудовые ресурсы: работникам выплачивается вознаграждение за труд. При этом в учете возникает налогооблагаемый показатель - доход физических лиц, формирующий в установленном порядке налогооблагаемые базы сразу по двум налогам - НДФЛ и страховым взносам, а также информацию по обязательствам перед

Пенсионным фондом РФ (налог на доходы физических лиц и единый социальный налог).

Потребление материальных ресурсов, источником которых являются недра, леса, водные объекты и другие богатства страны, влечет за собой обязательство по уплате ресурсных налогов и экологических платежей. Исчисление указанных налогов и платежей требует формирования в бухгалтерском учете информации о величине потребленных ресурсов за установленный период в натуральных показателях.

Влияние на прибыль оказывает вся совокупность материальных, трудовых затрат, амортизация, отчисления на социальные нужды, формирующие налоговую себестоимость или расходы отчетного (налогового) периода, принимаемые в целях налогообложения прибыли.

При исчислении остаточной стоимости основных средств учитываются операции по начислению амортизации основных средств, используемых в процессе производства и изготовления продукции, оказания услуг, выполнения работ.

3) этап реализации и возникновение финансового результата у  $T^1-D^1$  («новый товар - деньги с добавленной стоимостью»).

На данном этапе идет формирование показателя реализации, который определяет налоговую базу по НДС и акцизам.

На этом же этапе исчисляется основная составляющая показателя - «прибыль» - прибыль (убыток) от продаж. Прибыль (убыток) от прочих операций формируется на всех этапах хозяйственной деятельности [3].

Таким образом, для успешного функционирования системы жизнедеятельности предприятия необходима объективная и полная первичная информация для правильной и оперативной оценки каждого из установленных показателей, а значит, на предприятии должен быть организован управленческий учет, аккумулирующий сведения о налоговом потенциале с учетом имеющихся альтернативных вариантов оптимизации налогообложения.

## **СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Авдеев, В.Ю. Налоговый и бухгалтерский учет: сходства и различия [Текст] / В.Ю. Авдеев. – М.: «Статус-кво 97», 2003.
2. Коваль, Л.С. Налоговый учет в организации [Текст] / Л.С. Коваль. – М.: «Гелиос», 2003.
3. Палий, В.Ф. Современный бухгалтерский учет [Текст] / В.Ф. Палий. – М.: Финансы и статистика, 2003.

### **Поздняев Андрей Сергеевич**

Московский государственный технический университет им. Н.Э. Баумана

105005, Москва, 2-я Бауманская ул., д. 5

Кандидат экономических наук, доцент

Тел.: 89255185051

E-mail: orelbuin@yahoo.com

Е.Ю. ЗОЛОЧЕВСКАЯ

## МЕТОДИКА ПРОГНОЗИРОВАНИЯ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ ХОЗЯЙСТВУЮЩЕГО СУБЪЕКТА

*В статье автором рассмотрены сущность и содержание налогового прогнозирования и предложена методика прогнозирования налоговой нагрузки хозяйствующего субъекта в рамках ее оптимизации.*

**Ключевые слова:** *прогнозирование, налоговая нагрузка, оптимизация.*

*In the article the author discussed the nature and content of tax forecasting, and proposed a method of forecasting the tax burden of an economic entity in its optimization.*

**Key words:** *forecasting, tax burden, optimization.*

В условиях глобализации экономических отношений управление финансами становится важной задачей любого предприятия независимо от масштабов и вида деятельности. Неотъемлемой составляющей финансового менеджмента организации является налоговое планирование и прогнозирование.

Налоговое планирование оказывает существенное влияние на принятие предпринимательских решений и повышает эффективность финансово-хозяйственной деятельности организации. Оно создает необходимые условия для роста экономического субъекта, а применение льгот в условиях существующей налоговой политики позволяет обеспечить увеличение не только финансовых ресурсов, но и приводит к росту доходов бюджета.

Значительное место в налоговом планировании занимает прогнозирование. На начальном этапе построения налоговых планов на предприятии осуществляется прогноз объема выручки от реализации, себестоимости продукции, прибыли. На заключительном этапе налогового планирования строятся прогнозы результатов налогового планирования и последствий мероприятий по оптимизации налоговой нагрузки предприятия.

Налоговое планирование - специфическая подсистема внутрифирменного управления. Любые инвестиционные решения (по реальным, финансовым инвестициям, по оборотному капиталу) характеризуются осуществлением расходов, получением доходов и формированием результата. Управляя доходами и расходами, хозяйствующий субъект решает вопросы уменьшения рисков и предотвращения банкротства. Именно на основе планирования и прогнозирования различных видов доходов, расходов и прибыли строится финансовое планирование хозяйствующего субъекта [1].

На уровне предприятия процесс планирования видоизменяется в процесс прогнозирования, при котором наряду с объективными условиями важное значение приобретают субъективные факторы, отражающие интересы предприятия. В процессе прогнозирования деятельности предприятия на очередной финансовый год при разработке финансового плана по налогам и сборам особое внимание следует уделять полноте и достоверности отражения изменения налогооблагаемой базы в очередном налоговом периоде по налогам в результате изменения налогового законодательства.

Инструментом познания и предвидения объективных и субъективных факторов, влияющих на объемы поступлений налогов в бюджет, является прогнозирование налоговых поступлений.

Процесс налогового прогнозирования базируется на общеэкономических методах: экспертных оценок, анализа, корреляции, ранжирования и других. При этом выбор метода определяется целями, стоящими на конкретной стадии налогового прогнозирования, временными рамками, конкретными видами налога.

Налоговое прогнозирование предприятий-налогоплательщиков является частью финансового прогнозирования их деятельности и означает использование учетной и амортизационной политики предприятия, а также льгот по налогам и законных вычетов из налогооблагаемой базы для оптимизации налоговых платежей.

Процесс налогового прогнозирования для предприятий-налогоплательщиков представляет собой важнейшую процедуру, поскольку отсутствие предвидения в этом области может иметь непредсказуемые последствия для текущей или перспективной деятельности предприятия, оно важно для принятия решений в области его инвестиционной и научно-технической политики, изменения ассортимента выпускаемой продукции, замены рынков сбыта и т.д.

Особенно важно это в современных российских условиях, когда налоговые платежи являются серьезным грузом для финансов налогоплательщика, когда достаточно непредсказуема налоговая политика государства и местных законодательных органов.

Одним из важнейших путей решения задач налогового прогнозирования является строгое соблюдение действующего налогового законодательства.

Законопослушный налогоплательщик, даже в условиях достаточно высокого уровня налогового пресса, зачастую имеет возможность минимизировать свои платежи государству по сравнению с налогоплательщиком, нарушающим налоговое законодательство. Вместе с тем, строгое соблюдение налогового законодательства невозможно без грамотного и безупречного ведения на предприятии бухгалтерского учета и отчетности, соблюдения всех нормативных документов по налогообложению и учету.

Отдельные налогоплательщики в налоговом прогнозировании умело используют пробелы в действующем налоговом законодательстве, его нередкую противоречивость для минимизации своих налоговых платежей. Эти действия не являются налоговым нарушением налогового законодательства.

Важным направлением налогового прогнозирования на предприятии является использование всех предусмотренных налоговым законодательством прав налогоплательщика, нарушенных неправильными действиями налоговых органов или органов налоговой полиции. Действующее налоговое законодательство предусматривает достаточно четкую систему обжалований действий налоговых органов и каждое предприятие должно знать ее.

В процессе налогового планирования и прогнозирования большое внимание уделяется подходам, способствующим снижению налоговой нагрузки (рисунок 1).



Рисунок 1 – Направления снижения налоговой нагрузки

Алгоритм налогового планирования и прогнозирования на уровне хозяйствующего субъекта, включает следующие блоки:

- анализ текущего финансового состояния предприятия и возможных перспектив его развития;
- составление планов, т.е. принятие решений о будущих финансово-хозяйственных целях организации и способах их достижения, в том числе налоговыми методами;
- реализация плановых решений. Результатом этой деятельности являются показатели деятельности организации и полученная налоговая экономия;
- мониторинг и прогноз эффективности налогового планирования;
- контроль, позволяющий оценить эффективность планового процесса в организации, в том числе налогового планирования [2].

Процесс прогнозирования налоговых обязательств на уровне хозяйствующего субъекта выглядит следующим образом (рисунок 2)

На первом этапе осуществляется систематизация информации о налогах и налоговых платежах предприятия за предыдущий налоговый год, производится оценка налоговых платежей в отчетном году в сопоставимых условиях налогообложения. Эти данные используются при определении налоговой нагрузки предприятия. Также на этом этапе рассчитываются показатели налоговой нагрузки для отдельных налогов.



**Рисунок 2 – Этапы процесса прогнозирования налоговой нагрузки**

Следующим этапом прогноза является определение чувствительности суммы налога к изменению его элементов за счет налогового законодательства и условия хозяйствования предприятия. По итогам анализа влияния изменения каждого фактора на общую сумму налогового обязательства определяется общее изменение суммы налога. Затем производится прогнозный расчет уплаты конкретного налога с учетом изменений.

Таким образом, расчет прогнозируемого налогового платежа на предстоящий год производится, исходя из факта предыдущего года, а также прогнозного изменения следующих основных показателей: выручки от реализации, себестоимости продукции, ставки налога, налогооблагаемой базы и ряда других показателей.

Однако, при прогнозировании величины налога большое внимание необходимо

уделять срокам уплаты налога, поскольку просрочка времени грозит наступлению штрафных обязательств организации перед бюджетом. Поэтому для предотвращения таких последствий бухгалтер предприятия или ответственное лицо в ходе прогнозирования составляет налоговый календарь, в котором определены сроки и даты уплаты налогов и предоставления налоговой отчетности.

Таким образом, прогнозирование является важным этапом налогового планирования, на стадии которого обобщаются полученные и проанализированные данные. Как правило, прогнозирование является завершающим этапом процесса планирования.

По итогам налогового планирования и прогнозирования на предприятии формируется массив данных, который служит источником информации о деятельности предприятия в области налогового планирования для внешних и внутренних пользователей.

К внутренним пользователям относятся собственники организации и управленческий персонал (топ-менеджеры и руководители среднего звена). Внешних пользователей информации по налоговому прогнозированию можно подразделить на пользователей с прямыми, косвенными финансовыми интересами и без финансового интереса. Сторонними пользователями информации налогового планирования с прямыми финансовыми интересами выступают состоявшиеся или потенциальные инвесторы, поставщики и другие кредиторы. По ее данным делается вывод об инвестиционном потенциале предприятия. К сторонним пользователям информации по налоговому планированию с косвенными финансовыми интересами относятся органы Федеральной налоговой службы. К сторонним пользователям без финансового интереса относятся органы статистики, аудиторы и юристы консультанты. Вместе с тем, очевидно, что результативность и эффективность принятия решений по налоговому планированию на уровне хозяйствующего субъекта зависят от многих факторов, причем не только информационного характера. В их числе виды обеспечения деятельности субъекта в условиях рынка: правовое, информационное, нормативное, техническое, кадровое и т.п. Важным элементом этой системы служит информационное обеспечение процесса принятия решений по налоговому планированию, под которым следует понимать совокупность информационных ресурсов (информационную базу) и способов организации, необходимых и пригодных для реализации аналитических и управленческих процедур налогового планирования в отношении субъекта.

## **СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Мельник, Д.Ю. Налоговый менеджмент: учебное пособие [Текст] / Д.Ю. Мельник. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 352с.
2. Попова, Л.В. Прогнозирование и планирование в налогообложении: учеб. пособие [Текст] / Л.В. Попова, Н.Г. Варакса, М.В. Васильева. - Орел: ОрелГТУ, 2007. - 312 с.

### **Золочевская Елена Юрьевна**

Северо-Кавказская академия государственной службы

344007, г. Ростов-на-Дону, ул. Пушкинская, д. 70

Кандидат экономических наук, доцент кафедры «Экономическая теория и предпринимательство»

Тел.: (8-863)240-70-61

E-mail: rector@skags.ru

# **НАУЧНОЕ РАЗВИТИЕ ЭКОНОМИКИ И УПРАВЛЕНИЯ ПРЕДПРИЯТИЕМ**

УДК 658.7

С.И. КАЛИНОВСКИЙ

## **РАЗРАБОТКА ПРОЦЕДУРЫ ПРОЦЕССА ФОРМИРОВАНИЯ ОРГАНИЗАЦИОННОЙ СТРУКТУРЫ УПРАВЛЕНИЯ КОРПОРАТИВНОЙ ЛОГИСТИКОЙ (НА ПРИМЕРЕ КОМПАНИИ МЕХАНИК-СЕРВИС)**

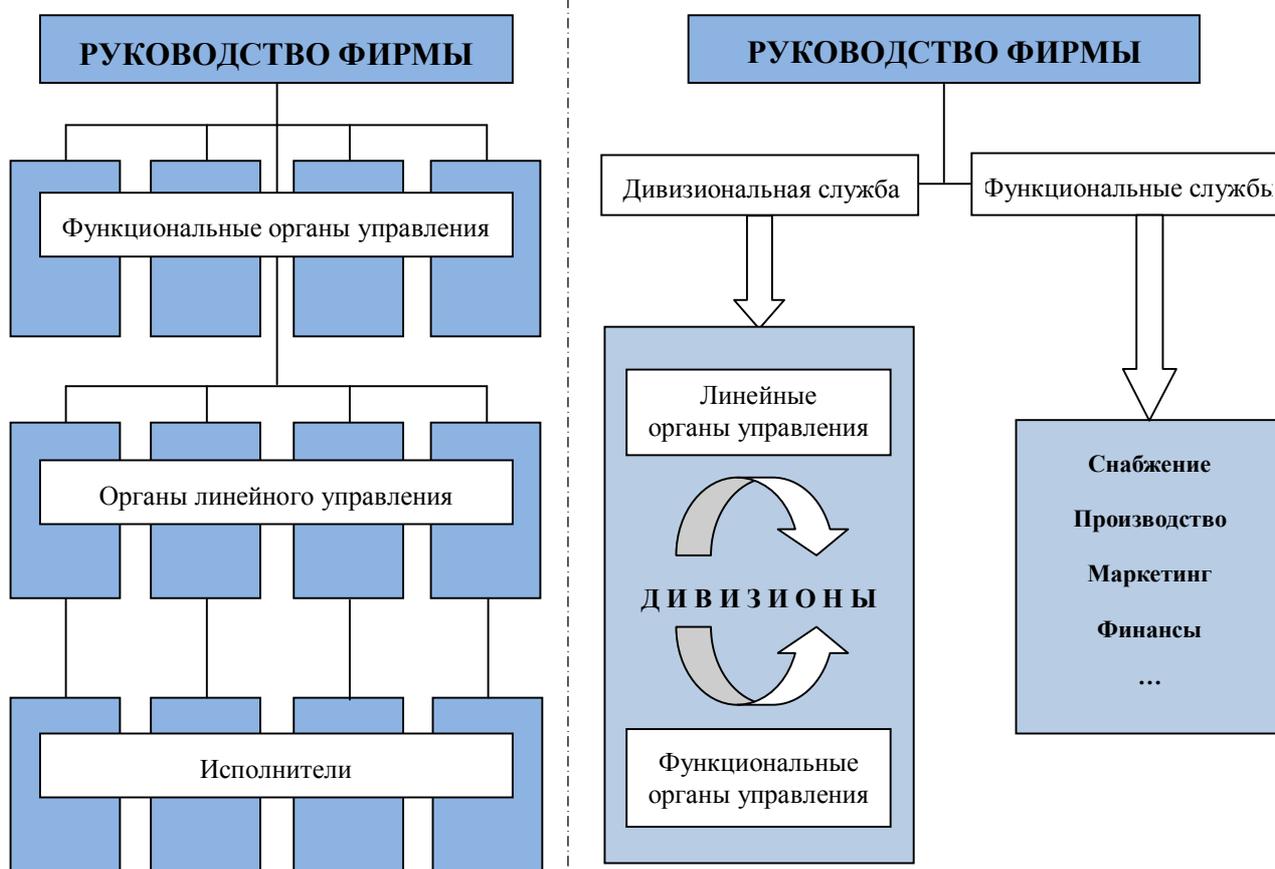
*В статье автором рассмотрены особенности организационных структур управления корпоративной логистикой. В примере показано преобразование организационной структуры служб логистики компании из простой линейной в дивизиональную.*

**Ключевые слова:** линейно-функциональная структура, дивизиональная структура, логистическая система

*In the article the author examined the special features of the organizational structures of control of corporate logistics. In an example is shown the transformation of the organizational structure of the services of the logistics of company from the simple linear structure into the divisional structure.*

**Key words:** linear-functional structure, divisional structure, logistic system.

Наиболее распространенными в мире организационными структурами управления логистикой в большинстве фирм различных отраслей экономики являются линейно-функциональные и дивизиональные структуры. Общий вид линейно-функциональных и дивизиональных структур представлен на рисунке 1.



*Рисунок 1 - Линейно-функциональная и дивизиональные организационные структуры управления фирмой*

Линейно-функциональная организационная структура является классическим примером разделения труда по вертикальным процессам. Создание линейно-функциональной структуры сводится к группировке персонала по сферам (функциональным областям) бизнеса: производству, снабжению, маркетингу, финансам, продажам и т.п. Управление осуществляется по вертикальной иерархии от высшего персонала менеджмента компании до линейного исполнителя низшего звена. Штабные функции (планирование, контроль, учет, анализ и т.п.) сосредоточены, как правило, в верхнем эшелоне менеджмента.

В дивизионных структурах часть или все штабные функции делегируются производственным подразделениям (диверсифицированным территориально или по ассортименту продукции).

Основным недостатком линейно-функциональных структур является изоляция подразделений друг от друга и затрудненное движение информации. Дивизионные же структуры порождают дублирование управления и часто отличаются противопоставлением местных интересов дивизионов головному офису компании. Основные особенности указанных типов организационных структур представлены в таблице 1.

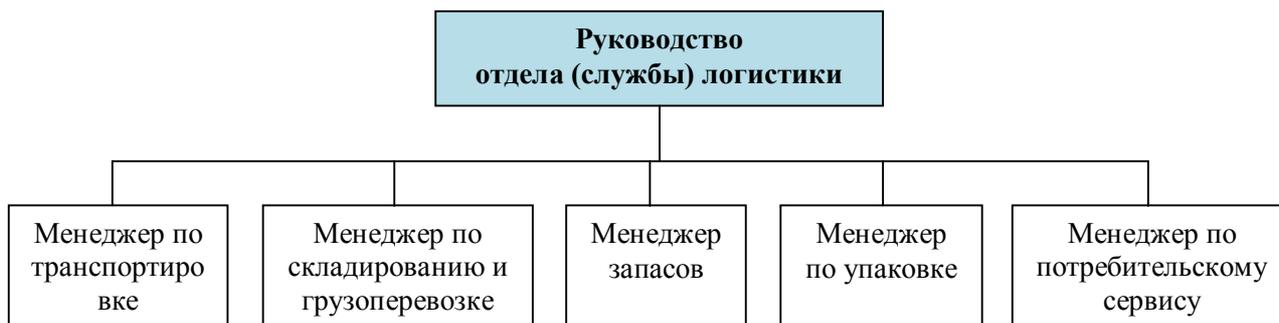
Таблица 1 - Сравнительные характеристики линейно-функциональных и дивизиональных организационных структур

<i>Линейно-функциональные</i>	<i>Дивизиональные</i>
Обеспечивают выполнение специализированных задач, контролируемых за счет планов и бюджетов.	Децентрализованные операции подразделений с централизованной оценкой результатов и инвестиций.
Наиболее эффективны в стабильной среде.	Наиболее эффективны в изменяющейся среде.
Содействуют эффективному производству стандартных товаров и услуг.	Пригодны для условий взаимосвязанной диверсификации по продуктам или регионам.
Обеспечивают экономию на управленческих расходах.	Ориентированы на оперативное принятие решений.
Предусматривают специализацию функций и компетентность.	Создают организационные условия для междисциплинарного подхода.
Ориентированы на ценовую конкуренцию.	Успешно функционируют при неценовой конкуренции.
Рассчитаны на действующие технологии и сложившийся рынок.	Ориентированы на освоение новых рынков и новых технологий.
Производственная специализация, превышающая возможности централизованного планирования.	Вмешательство высшего звена организации для усиления координации подразделений и повышения эффективности их деятельности.
Быстрое решение проблем, находящихся в компетенции одной функциональной службы.	Быстрое решение сложных межфункциональных проблем.
Вертикальная интеграция, нередко превышающая возможности полной загрузки специализированных подразделений.	Диверсификация внутри корпорации или приобретение внешних организационных звеньев.

Как показывает зарубежный опыт, на этапе функционального агрегирования организационные структуры логистики в компаниях реализовывались практически в виде линейно-функциональных структур различного типа (рисунок 2).

Представленные на рисунке 2 фрагменты организационных структур характерны как для большинства отечественных компаний, имеющих службы логистики, так и для зарубежных компаний, работающих на российском рынке.

а



б



в

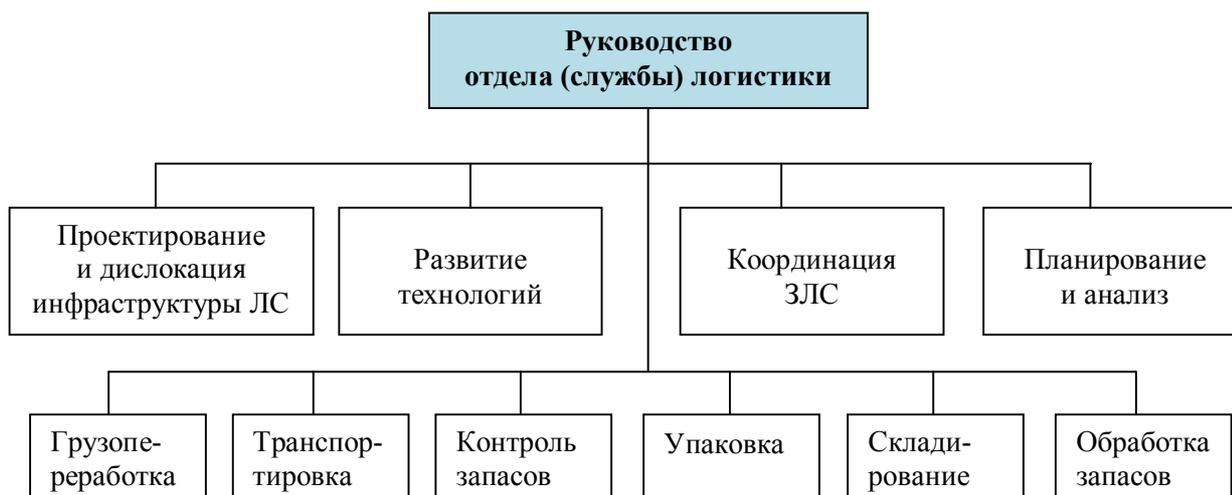


Рисунок 2 – Фрагменты линейно-функциональных организационных структур служб логистики

Структура А) часто применяется для небольших производственных и торговых компаний с численностью управленческого персонала 30 – 70 человек. Ниже в качестве примера приведена вставка, иллюстрирующая этот вариант линейно-функциональной структуры для промышленно-торговой компании.

Структуры типа А) и В) (рисунок 2) применяются в настоящее время большим числом промышленных и торговых компаний, причем структура В) (в варианте, представленном на рис. 2) характерна для крупных промышленных, оптовых компаний и розничных сетей, работающих уже достаточно продолжительное время. Достоинства и недостатки линейно-функциональных организационных структур служб логистики представлены в таблице 2.

Таблица 2 - Достоинства и недостатки линейно-функциональных организационных структур служб логистики

<i>Достоинства</i>	<i>Недостатки</i>
Стимулирует профессиональную специализацию персонала логистического менеджмента	Стимулирует функциональную изолированность и затрудняет межфункциональную координацию
Способствует четкому разграничению функциональных обязанностей персонала и распределению полномочий	Повышает число межфункциональных конфликтов и не способствует достижению общих целей бизнеса
Практически ликвидирует дублирование логистических функций другими подразделениями компании	Повышает число взаимодействий между отдельными структурными подразделениями, снижая эффективность коммуникаций
Повышает эффективность использования инфраструктурных логистических мощностей, материальных и финансовых ресурсов при выполнении отдельных функций логистики	Функциональная технологичность не способствует внедрению интегрированных логистических технологий
Улучшает координацию внутри отдельных логистических функций	Затрудняет планирование, анализ и контроль комплексных (результатирующих) логистических показателей
Способствует повышению технологичности выполнения логистических операций/ функций	Порождает «ведомственность» внутри фирмы и внутри службы логистики
Создает персоналу службы логистики перспективу карьерного роста и профессионального развития	

В связи с бурным ростом в России числа компаний, создающих в своей организационной структуре службы (отделы) логистики, появляются различные варианты оргструктур, в которых, например, выделяется внешний и внутренний «контуры» логистики.

Традиционное понимание различия между линейными и функциональными подразделениями службы логистики компании сводилось к тому, что линейные подразделения занимаются повседневной логистической деятельностью, а функциональные – планированием. Теперь это различие в значительной степени утратило смысл, поскольку современные логистические менеджеры всех уровней в известной степени заняты и планированием и выполнением логистических функций.

В зависимости от характера и сложности логистической функции/операции то, что сегодня может рассматриваться как функция линейного подразделения, завтра может стать функцией штабного подразделения. Использование современных КИС проявляет, хотя пока и в неявном виде, все традиционные функциональные и линейные различия. При малой численности менеджеров среднего звена, большая часть аналитической работы перекладывается на плечи непосредственных исполнителей. Руководству компании необходимо установить и поддерживать баланс между линейным и функциональным характером всех логистических подразделений.

Дивизиональная структура логистики характерна для компаний, следующих корпоративной стратегии концентрированного роста, - развитие географии продаж, расширение ассортимента продукции. Такая структура может рассматриваться как соединение самостоятельных линейно-функциональных структур, обслуживающих определенный рынок (территорию) или реализующих продуктовую специализацию. Основные штабные функции управления осуществляются из центрального офиса компании (рисунок 1). К числу таких структур можно отнести организационные структуры служб логистики, ориентированные на: продукт или потребителя; определенный регион; сектор рынка.

Широкие полномочия в принятии управленческих решений региональных (территориальных) отделений службы логистики, характерные для дивизиональных структур, требуют от высшего руководства компании решения непростой задачи: рационального сочетания самостоятельности отделений и их ответственности за следование логистической стратегии фирмы, что получается далеко не всегда.

Кроме того, дивизиональные структуры имеют еще один существенный недостаток – они порождают дублирование функций логистического администрирования в центре и на местах. В целом, однако, такое положение может быть компенсировано мобильностью принимаемых региональными отделениями службы логистики решений и снижением общих логистических издержек компании. Достоинства дивизиональных логистических структур с очевидностью вытекают из их сопоставления с линейно-функциональными организационными структурами логистики (таблица 1).

Расширение числа компаний, работающих на российском рынке, которые имеют дивизиональную структуру логистической службы, естественным образом связано с их ростом и развитием бизнеса. В примере ниже показано преобразование организационной структуры служб логистики компании из простой линейной в дивизиональную.

Компания «Механика-Сервис» представляет собой крупную оптовую торговую фирму – промышленного дистрибьютора – с полным набором дистрибутивных функций и логистического сервиса.

Основные логистические функции:

- закупка и доставка продукции от поставщиков (производителей);
- консолидация продукции на своих базах и складах;
- хранение, грузопереработка и непосредственная доставка продукции заказчику.

Дополнительные функции:

- кредитно-финансовые операции;
- страхование рисков;
- предпродажная подготовка и послепродажный сервис.

Основным направлением деятельности компании является продажа промышленного оборудования физическим и юридическим лицам, организация и проведение послепродажного сервиса. Центральный офис компании находится в г. Самара, у фирмы имеются представительства в крупных городах России.

Первоначально логистика в компании была организована по линейно-функциональному принципу в виде централизованной схемы. Суть ее состояла в том, что всеми логистическими операциями, связанными с физическим распределением продукции, управляла центральная логистическая служба. Система распределения продукции функционировала по схеме «втулка-спицы», где в качестве «втулки» выступал центральный склад (расположенный в г. Самаре), а на концах «спиц» находились склады представительств фирмы в Ульяновске, Пензе, Саратове, Уфе, Оренбурге.

Так как склады и офисы представительств фирмы находились на небольших расстояниях от центрального склада (в радиусе, примерно, 500 км), а их число было относительно невелико, данная система каналов распределения и логистическая служба работали достаточно стабильно.

Отдел логистики компании был построен по типичной линейной схеме: начальник отдела, логистические менеджеры по транспортировке, по складированию и грузопереработке, по управлению запасами, по информационной поддержке. В логистическую инфраструктуру компании входили: собственный автопарк, центральный склад в Самаре и склады представительств, информационная система поддержки логистики.

Со временем число представительств значительно увеличилось, и территориально они стали располагаться на значительном расстоянии от центрального склада (в Москве, Перми, Ростове, Краснодаре, Челябинске, Ставрополе и других городах). Существенно расширился ассортимент продукции, и, как следствие – рост числа поставщиков.

Указанные факторы послужили причиной возникновения сбоев в системе логистики, которые выразились в следующих основных моментах:

- значительно возросли удельные логистические издержки компании по отношению к товарообороту;
- существенно выросли сроки выполнения заказов и доставки продукции до представительств фирмы, находящихся на большом расстоянии от центрального склада;
- возникла необходимость поддержания на складах представительств большого количества продукции в качестве страхового запаса;
- возросла нагрузка на центральную службу логистики, что привело к случаям нарушений сроков и условий поставок.

Основанием для выбора новой стратегии явилась концепция распределенной логистики как в плане развития дистрибутивной сети, так и в плане логистического менеджмента. В действующую сеть каналов распределения фирмы были введены новые структурные элементы – региональные распределительные центры (РРЦ). Основой этих центров стали крупные региональные склады с хорошо развитой транспортной инфраструктурой. Они располагались, как правило, в разрезах каналов товародвижения и освобождали склады представительств от значительного количества страховых запасов продукции, тем самым обеспечивая возможность доставки товаров до складов представительств фирмы по технологии «точно в срок». К середине 2000 г. фирма «Механика-Сервис» создала региональные распределительные центры в Самаре, Казани, Ростове-на-Дону, Екатеринбурге.

В настоящее время доставка продукции (нормативных запасов) на склады РРЦ осуществляется в основном железнодорожными вагонами с бывшего центрального склада в г. Самара (который превратился в РРЦ), а также напрямую от поставщиков. В итоге запасы продукции, находящиеся на складах созданных РРЦ, разделились следующим образом: склад Самарского РРЦ - 35% , склад Казанского РРЦ - 30% , склад Ростовского РРЦ - 15%, Екатеринбургского РРЦ - 20% запасов. Таким образом, общая площадь склада Самарского РРЦ (бывшего центрального склада), используемая первоначально для хранения нормативных запасов продукции для всех представительств компании, заметно уменьшилась.

В результате была сформирована многоуровневая структура дистрибутивной сети с региональными складами. Каждый РРЦ непосредственно обслуживает представительства своего региона. Также транзитные материальные потоки, минуя РРЦ, могут поступать непосредственно от заводов-поставщиков на представительства фирмы. Данный вариант доставки продукции имеет место в случае, когда размер заказа от представительства, размещенного у поставщика, равен транзитной партии для контейнерной или вагонной отправки и поставщик имеет возможность организовать подобную перевозку.

Второй особенностью использования концепции распределенной логистики является то, что при каждом РРЦ была создана своя региональная служба логистики (РСЛ), которая является субъектом управления ЛС на региональном уровне. Основными задачами региональной службы логистики являются: прием и обработка заказов от представительств территориальной зоны, организация погрузочно-разгрузочных работ на региональном складе, формирование и организация маршрутов движения собственного и арендованного

автотранспорта при развозе продукции до складов представительств региона и при сборе готовой продукции от поставщиков, которые попадают в зону обслуживания данного РРЦ.

На каждом РРЦ фирмы «Механика-Сервис» работают региональные логистические менеджеры, которые управляют всеми логистическими операциями на местах и контролируют качество их выполнения. Таким образом, служба логистики перешла на дивизиональную организационную структуру.

Переход фирмы на новую концепцию региональной логистики и дивизиональную структуру логистической службы был произведен на основе реинжиниринга логистических бизнес-процессов, так как это повлекло за собой радикальное изменение технологии работы структурных подразделений компании, создание новых рабочих мест, применение нового информационно-программного обеспечения, необходимого для организации сквозного управления бизнес-процессами.

### **СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Аникин, Б.А. Логистика: учебник [Текст] / Б.А. Аникин. – М.: Инфра-М, «Высшее образование», 2005. – 368 с.
2. Джонсон, С. Современная логистика. 7-е изд. [Текст] / С. Джонсон, С. Джеймс, Ф. Вуд, Р. Поль.- М.: ИД «Вильямс», 2002. – 624 с.
3. Колесников, С.Н. Стратегии бизнеса: управление ресурсами и запасами [Текст] / С.Н. Колесников. - М.: Статус-Кво 97, 2000. – 168 с.
4. Уваров, С.А. Транспортно-складская логистика: глобализация и интеграция: Учебное пособие [Текст] / С.А. Уваров, Е.А. Королева. – СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 2002. – 147 с.

**Калиновский Сергей Иванович**

Орловская региональная академия государственной службы

302028, г. Орел, бульвар Победы, 5а

Соискатель кафедры менеджмента и управления народным хозяйством

Тел.: (4862) 71-49-13

## ОСОБЕННОСТИ ПЛАНИРОВАНИЯ ПРОИЗВОДСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ИНТЕГРИРОВАННЫХ АГРОФОРМИРОВАНИЙ ОРЛОВСКОЙ ОБЛАСТИ

*Рассматриваются формы планирования интегрированных агроформирований. Обосновывается важность бюджетирования при планировании производственной деятельности агроформирований. Подчеркивается, что бюджетирование сможет работать эффективно при отлаженных экономических отношениях по поводу снабжения ресурсами, сбыту продукции и кредитованию.*

**Ключевые слова:** интегрированные агроформирования, формы планирования, бюджетирование, Орловская область.

*The form of integrated planning agroformations are considered. Substantiates the importance of budgeting in planning production activities agroformations. It is stressed that budgeting will be able to work effectively with well-functioning economic relations over the supply of resources, marketing and finance.*

**Key words:** integrated agroformation, forms of planning, budgeting, Orel region.

Планирование производственной деятельности в системе управления хозяйствующих субъектов играет ведущую роль. Однако в результате рыночных преобразований экономики России, планирование как институт был практически ликвидирован. Но жизнь показала, что это одна из стратегических ошибок реформирования. И сегодня вопрос о планировании остро встал на всех уровнях управления.

Процесс рыночного становления отечественных предприятий аграрной сферы, связанный с изменениями отношений собственности привел к возникновению и функционированию крупных объединений в сельскохозяйственном производстве, какими являются интегрированные агроформирования, включающие в свой состав различные бизнес-единицы.

Для реализации устойчивого функционирования современных интегрированных агроформирований требуется повышение эффективности управления, то есть поиска и оценки перспектив деятельности и выбора тактических решений, обеспечивающих достижение стратегических целей.

В интегрированных агроформированиях накоплен большой опыт формирования прогнозов, разработки различных технико-экономических обоснований, оценок экономической эффективности проектов, но последовательное развитие планирования производственной деятельности происходит в них с различной степенью обоснованности применяемых видов, форм и методов планирования.

Формирование новых подходов к планированию деятельности интегрированных агроформирований зависит от многих составляющих, к числу которых относятся характер экономических отношений по поводу снабжения ресурсами, сбыту продукции, кредитования и др.

Зависимость форм и методов планирования в агроформированиях от выше перечисленных и других факторов подтверждает сложность выбора из них наиболее оптимальных и эффективных.

Интегрированные агроформирования различны по организационно-правовым формам, отраслевой направленности, выполняемым функциям, системе управления и механизму хозяйствования, но каждое из них в рыночных условиях вынуждено подчинить свои действия ценовому механизму, закону спроса и предложения, поскольку никто ни в состоянии отменить их действия. Одна из особенностей планирования в интегрированных агроформированиях состоит в применении бюджетирования, т.е. внутрифирменного

планирования, которое следует рассматривать как метод, заменяющий цены и рынок во внутренней деятельности интегрированных агроформирований. Схема технологии бюджетного планирования представлена на рисунке 1.



*Рисунок 1 - Технология бюджетного планирования агроформирования*

Основными задачами планирования производственной деятельности являются обеспечение повышения эффективности производства, увеличение производства и снижение себестоимости продукции (работ и услуг), повышение производительности труда, решение социальных задач.

Проводя обследование сельскохозяйственных организаций интегрированного типа, можно констатировать, что планирование производственной деятельности многие из них осуществляют в усеченном виде, внутрифирменное планирование ведется по структурным единицам в разновидности старого техпромфинплана, но только в меньшем объеме, как по количеству разделов, так и по системе показателей. Причины этого кроются во влиянии несовершенств российского рынка, которые ограничивают широкое применение прогрессивных форм планирования в российском бизнесе. К факторам, ограничивающим использование планирования в отечественных условиях, на наш взгляд, можно отнести следующие:

1) чрезмерно высокая степень неопределенности на российском рынке, обусловленная продолжающимися глобальными изменениями и коллизиями во всех сферах общественной жизни: экономической, политической, социальной, духовной и пр. (непредсказуемость таких изменений снижает масштабы и горизонты планирования и затрудняет составление плана хотя бы на три года вперед);

2) низкий уровень накопления капитала, не позволяющий осуществлять эффективные затраты на организацию планирования;

3) перекося в финансовую составляющую планирования. Причем показательно, что даже занимаясь бюджетированием, исследованные агроформирования делают это так же по весьма упрощенной схеме (планируется выручка, но не ведутся сметы затрат, расходная часть бюджета не планируется и соответственно не анализируется).

Однако перспективы планирования в агропроизводстве можно оценить как высокие, поскольку они прямо связаны с выживанием агроформирований, развитием их деятельности. С появлением стабильных, зарекомендовавших себя экономически интегрированных агроформирований возникают предпосылки для расширения направлений внутрифирменного планирования. Установлено, что в практической деятельности ими применяются различные виды и формы планирования, практически у всех разрабатываются производственно-финансовые планы, бизнес-планы и проекты для получения инвестиций, охватывающие почти всю деятельность. В основной массе из них в процесс планирования включены все структурные единицы, до каждой доводятся (или утверждаются) объемы работ, выход продукции и определяются необходимые ресурсы, широко применяются технологические карты, в течение года осуществляется учет и анализ выполнения запланированных показателей.

Для изучения характера и особенностей отношений в интегрированных агроформированиях, складывающихся между управляющей компанией и сельскохозяйственными организациями, нами было проведено анкетное исследование 34 предприятий, из них управляющих – 4, дочерних - 30. По организационно-правовым формам представлены: ООО – 22 организации (64,7%), ОАО - 5 (14,7%) и ЗАО – 7 единиц (20,6%). К управляющим компаниям относятся: ООО «Орловский лидер», ОАО АПК «Орловская Нива», ООО «Орловские черноземы», ЗАО АПК «Юность».

С этой целью была разработана анкета, которая включает 24 вопроса. Отражающие виды планирования деятельности выделены следующие вопросы:

1) СХО самостоятельно определяет планируемые параметры деятельности и стоимостные показатели, осуществляет контроль выполнения планов и бюджетов и отчитывается перед управляющей компанией о результатах их выполнения;

2) СХО самостоятельно определяет планируемые параметры деятельности и стоимостные показатели, а управляющая компания осуществляет контроль выполнения планов и бюджетов;

3) планируемые параметры деятельности и стоимостные показатели для СХО определяет управляющая компания с учетом мнений специалистов СХО, в дальнейшем управляющая компания контролирует выполнение планов и бюджетов;

4) управляющая компания самостоятельно, без учета мнений специалистов СХО, принимает решения о планируемых параметрах деятельности и их стоимостных значениях, в дальнейшем контролирует выполнение планов и бюджетов;

5) управляющая компания планирует и контролирует только финансовую деятельность, производственные планы СХО составляет и контролирует самостоятельно;

6) планирование в СХО не используется.

В соответствии с поставленными задачами, проблема внутрифирменного планирования исследуется в комплексе с другими аспектами финансово-экономических отношений.

Поэтому в самостоятельный блок выделены вопросы, отражающие выявление статуса организации, характера отношений по поводу приобретения ТМЦ и продажи сельхозпродукции, условий формирования цен, особенностей механизма привлечения кредитных ресурсов, применяемого режима налогообложения и механизма использования земель сельскохозяйственного назначения, методов учета затрат и ведения отчетности, системы и механизма бюджетирования, подходов к определению фонда оплаты труда. Это обусловлено спецификой сельскохозяйственной деятельности и управления в интегрированных агроформированиях.

Из шести предлагаемых вариантов заданного в анкете вопроса: «В каком порядке осуществляется планирование в СХО?» были получены следующие ответы.

В 20 сельхозпредприятиях (38,9%) плановые параметры по всей хозяйственной деятельности определяет управляющая компания, но с учетом мнений руководителя и главных специалистов. В процессе текущей деятельности сельхозорганизации

предоставляют отчеты, а управляющая организация осуществляет контроль за выполнением планов и бюджетов.

Удельный вес организаций, определяющих планируемые параметры деятельности самостоятельно, но при контроле выполнения бюджета управляющей компанией, составляет 17,6%, или 6 из числа опрошенных. Ситуация, когда управляющая компания планирует и контролирует только финансовую деятельность, а производственные планы составляют самостоятельно в хозяйствах, характерна для 5 сельхозпредприятий (15%). И только в одном из опрошенных СХО, управляющая организация без учета мнений специалистов принимает решение о планируемых параметрах деятельности, а в дальнейшем контролирует их выполнение в разрезе разрабатываемых бюджетов.

Бюджетирование как инструмент организации финансово-экономических отношений ведется в основном в системе управленческого учета. Этот вариант применяется в 27 или 79,4% сельхозорганизациях. Положение о бюджетировании разрабатывается как единая система для агроформирования в целом в 22 организациях (64,7%).

На основе опроса выявлено, что степень разработанности бюджетов имеет существенные различия. В 19 сельхозорганизациях (55,8%) разрабатываются документы бюджетирования и они используются в полном объеме с применением табличных редакторов. В 9 организациях (26,4%) также разрабатываются документы бюджетирования и они используются в полном объеме, но только с применением бухгалтерских программ. Планирование без детализации по видам деятельности и разработки бюджетов характерно для одного сельхозпредприятия. Бюджетирование не применяется только в 5 хозяйствах из 34 опрошенных респондентов.

В случае ведения бюджетирования, как правило, разрабатываются следующие бюджеты: продаж, объемов производства по видам продукции, материальных затрат, затрат труда, общепроизводственных расходов, коммерческих и управленческих расходов. Выше перечисленные бюджеты составляются в 29 сельхозорганизациях (85,3%). Три бюджета (общепроизводственных расходов, коммерческих и управленческих расходов) ведутся только в 20 сельхозпредприятиях (58,8%). Бюджет доходов и расходов и бюджет движения денежных средств разрабатываются в 29 сельхозпредприятиях, прогнозный баланс - только в 20 предприятиях.

Определены различия в подходах при планировании размера фонда оплаты труда. Так, установлено, что при определении фонда оплаты труда управляющая организация не учитывает финансовое состояние сельхозорганизаций. Из анализируемой совокупности это характерно для 29 сельхозпредприятий, что составляет 87,5%. Этот фактор учитывается только в процессе планирования у 4 сельхозпредприятий или 12,5%. Дополнительные градации, учитывающие воспроизводственную составляющую при определении ФОТ, не применяются ни в одном из опрошенных хозяйств.

Численность руководящих работников, специалистов и служащих определяется в организациях разными способами. Из указанных в анкете трех вариантов преобладают: а) на основе штатного расписания, утвержденного управляющей компанией - 47,0% и б) на основе расчетов - 41,1%. Расчет численности на основе штатных нормативов используется только в 4 хозяйствах (11,7%).

На результаты премирования влияет в основном показатель объема производства (62,3%), дополнительно учитываются проценты от выручки и прибыли, а также объемы от реализации продукции (34,0% и 3,7% соответственно). Все категории опрошенных хозяйств применяют в своей практике только сдельную оплату труда для производственных рабочих.

Таким образом, на основе проведенного анкетного анализа выявлены особенности и специфические черты в характере бюджетирования и финансово-экономических отношений, складывающихся между управляющей организацией и входящих в агроформирование сельхозорганизаций. Это позволило на основе обобщенного опыта выявить специфические черты и особенности в организации бюджетирования в отдельных аграрных формированиях.

В состав агроформирований групп входят разнородные по организационной

принадлежности бизнес-единицы (сельскохозяйственные организации на правах управляющей компании и дочерних обществ, а также обособленные структурные подразделения). Бюджетирование осуществляется методом встречного планирования, т.е. формирование бюджетов происходит «снизу-вверх» и обратно «сверху-вниз». Вначале проекты бюджетов разрабатываются экономической службой в сельскохозяйственных предприятиях с последующей корректировкой со стороны управляющей компании. Система бюджетного планирования включает процесс формирования бюджетов, структуру бюджетов, ответственность за формирование и исполнение бюджетов, процессы согласования, утверждения и контроля исполнения бюджетов. К преимуществам организации бюджетного планирования относятся:

а) ежемесячное планирование бюджетов, в которых более точно отражаются показатели размеров и структуры затрат, чем по действующей системе бухгалтерского учета, что важно для налогового планирования;

б) составление основных бюджетов позволяет осуществлять контроль за расходованием материальных и финансовых ресурсов, что особенно важно для убыточных сельхозпредприятий.

При недостатке собственных средств на развитие производства привлечение заемных средств сопряжено с рядом трудностей. Результаты проведенного анкетирования показывают, что в сельхозпредприятиях порядок и механизм кредитования осуществляется управляющей организацией в соответствии с разработанной стратегией технологической модернизации сельскохозяйственного производства.

Проведена группировка сельхозпредприятий по признаку «Выполнение функций по планированию».

На основе обобщенных результатов анкетирования выделены основные признаки централизации или децентрализации функций по снабжению ТМЦ и сбыту продукции, кредитованию и ценообразованию. Эти признаки положены в основу моделей финансово-экономических отношений трёх типов: централизованной, смешанной и децентрализованной (таблица 1).

По первому признаку «выполнение функций по сбыту продукции» сельхозорганизации поделились следующим образом: децентрализовано, т.е. самостоятельно - 9, централизовано через каналы управляющей организации - 9 и по смешанному типу, т.е. с элементами централизации и децентрализации функций - 16. Функции по снабжению (второй признак) в преобладающей массе сельхозпредприятий (25 из 30) выполняются централизованным путем. Порядок и механизм кредитования осуществляется во всех сельхозорганизациях, работающих в составе агроформирований, в централизованной форме. Иное соотношение в распределении функций сложилось по ценообразованию. Количество сельскохозяйственных предприятий, которые имеют определенную свободу действий в установлении цен насчитывается 14, в 12-и предприятиях цены устанавливаются самостоятельно, но контролируются управляющей организацией и в централизованном порядке цены на сельхозпродукцию определяются в 8 сельхозпредприятиях.

Представленное разделение сельхозпредприятий по характеру финансово-экономических отношений с управляющей компанией позволяет распределить их на три формы планирования внутрифирменной деятельности: централизованная, децентрализованная, комбинированная. В основу такой классификации положена степень централизации таких функций управления как сбыт продукции, материально-техническое снабжение, кредитование, ценообразование в сельхозорганизациях, входящих в интегрированные формирования. Наиболее многочисленная (20 агроформирований) группа организаций с централизованной формой планирования I группа, во вторую группу с децентрализованной формой планирования вошло 6 организаций, комбинируемую форму планирования применяют в 8-ми организациях.

Таблица 1 - Распределение сельхозпредприятий по формам планирования в зависимости от характера финансово-экономических отношений с управляющей компанией

Наименование предприятия	Функции финансово-экономических отношений по:											Форма планирования	
	сбыту продукции			снабжению			кредитованию			ценообразованию			
	Децентрализованно	Смешанно	Централизованно	Децентрализованно	Смешанно	Централизованно	Децентрализованно	Смешанно	Централизованно	Децентрализованно	Смешанно		Централизованно
1. ЗАО «Орелсельпром»	x					x			x	x			комбинированная
2. ООО «Нива-Хотынец»	x					x			x	x			комбинированная
3. ЗАО «Сангар»	x			x			x			x			децентрализованная
4. ООО «1 Мая»		x				x			x	x			комбинированная
5. ООО «Дмитровское»		x				x			x	x			комбинированная
6. ООО «Кромское»		x				x			x	x			комбинированная
7. ООО «Ольшаное»			x			x			x			x	централизованная
8. ЗАО «АПК Юность»	x			x					x	x			децентрализованная
9. ООО «Золотой Орел»			x			x			x			x	централизованная
10. ОАО «Кромские Черноземы»			x			x			x		x		централизованная
11. ООО «Хлебороб»		x				x			x			x	централизованная
12. ООО «Российские Агротехнологии»		x				x			x			x	централизованная
13. ЗАО «Ломовское»		x				x			x			x	централизованная
14. ООО «МТС-Змиевка»			x			x			x			x	централизованная
15. ООО «Дубовицкое»			x			x			x		x		централизованная
16. ООО «Северное сияние»			x			x			x		x		централизованная
17. ЗАО АПХ «Верховье»			x			x			x	x			централизованная
18. ОАО А/ф «Ливенское мясо»		x				x			x			x	централизованная
19. ООО «Норовское»			x			x			x		x		централизованная
20. ООО «Коротыш»			x			x			x		x		централизованная
21. ЗАО А/ф «Сельхозинвест»			x			x			x		x		централизованная
22. ОАО «Сосновка»			x			x			x		x		централизованная
23. ЗАО «Орел Нобель-Агро»			x			x			x		x		централизованная
24. ЗАО «Орелагроюг»			x			x			x		x		централизованная
25. ОАО «Орловские Черноземы»		x				x			x	x			комбинированная
26. ОАО АПК «Орловская Нива»	x			x					x	x			децентрализованная
27. ООО «Орелагропром»			x			x			x		x		централизованная
28. ООО «Орловский лидер»			x			x			x		x		централизованная
29. ООО «Отрада-гроинвест»			x	x					x			x	централизованная
30. ООО «Агротех-Хотынец»	x			x			x			x			децентрализованная
31. ООО «Русь»		x			x				x		x		комбинированная
32. ООО «Юпитер»	x				x				x	x			комбинированная
33. ООО «Эксима Агро»	x			x			x			x			децентрализованная
34. ООО «Знаменский СГЦ»	x			x			x			x			децентрализованная
<b>ИТОГО</b>	<b>9</b>	<b>9</b>	<b>16</b>	<b>6</b>	<b>3</b>	<b>25</b>	<b>4</b>	<b>-</b>	<b>30</b>	<b>14</b>	<b>12</b>	<b>8</b>	

Влияние обозначенных форм планирования на полученные показатели производственной деятельности в интегрированных агроформированиях представлено в таблице 2.

Таблица 2 – Основные показатели производственной деятельности СХО, входящих в состав интегрированных агроформирований, распределенных по трем формам планирования, в среднем по группе, 2009 г.

Показатели	Формы планирования			В среднем по совокупности
	централизованная	децентрализованная	комбинированная	
Количество СХО в группе	20	6	8	34
Уд.вес группы в общей площади пашни	63	23	14	100
Уд.вес в численности работников, %	50	35	15	100
Производственное направление (специализация)	Зерно-свекловичное	Производство и переработка зерна	Зерно-свекловично-свиноводческое	
Уд.вес в выручке продаж:				
-зерна	40,4	26,3	23,6	32,4
-сахарной свеклы	25,3	-	14,2	18,2
- рапса	2,0	4,1	1,8	2,7
- молока	4,0	3,1	6,3	4,1
- мяса свиней	3,0	4,7	39,9	9,9
- пром. продукции, товаров, услуг	25,3	61,8	14,2	32,7
Приходится на 100 га пашни, тыс. руб.				
-основных средств	896	3932	1583	1687
- затрат на производство	1187	1690	1842	1394
- выручки от реализации	999	2152	1651	1355
Рентабельность, %	-9,4	-7,4	+16,8	-4,5
Приходится на 1 работника выручки, тыс. руб	633,7	926,0	898	759
Среднемесячная оплата одного работника, руб.	9947	9192	11075	9876

Анализ показателей представленных групп по форме планирования позволяет сказать, что в I группу с централизованной формой планирования вошли 20 агроформирований, в структуре товарной продукции которых зерно занимает 40,4% в среднем по группе, т.е. в большинстве своем они специализируются на производстве и реализации зерна, при этом удельный вес в целом по группе колеблется от 1,4% (ОАО «Ливенское мясо») до 85,7% (ООО МТС «Змеевка»). В I группу также входят узкоспециализированные организации по производству сахарной свеклы: такие как ООО «Орловский лидер», ООО «Отрадаагроинвест», с удельным весом сахарной свеклы в товарной продукции – 48,6% и 71,6%.

Вторую группу хозяйств представляют 6 единиц, среди них узкоспециализированные объединения мясного направления, такие как: ОАО «Орловская Нива» (53,9% мяса в структуре выручки от реализации продукции) и ООО «Знаменский СГЦ» (81,1% мясо занимает в товарной продукции).

Третья группа объединений с комбинированной формой планирования представлена двумя крупными объединениями: ЗАО «Орелсельпром» - свиноводческой специализации

(удельный вес мяса свиней 83,8%) и ОАО «Орловский Черноземы»- производство сахарной свеклы (45,1%) и 17,9% зерна в структуре товарной продукции.

Размер пашни в исследуемых объединениях организаций имеет значительные колебания независимо от специализации по каждой из выделенных групп. Так в I группе с централизованной формой планирования минимальное значение пашни 4434 га (ООО «Коротыш»), максимальное – 59349 га (ООО «Северное сияние»), во II группе размер пашни колеблется от 5412 га (ОАО АПК «Орловская Нива») до 38839 га (ООО «Эксима Агро»), в III группе с комбинированной формой ЗАО «Орелсельпром» имеет 9440 га пашни (минимальное значение), ОАО «Орловский Чернозем» - 21476 га (максимальное значение).

Значительные отличия и по численности работников внутри исследуемых групп формирований.

Во всех исследуемых формах планирования, применяемые показатели в расчете на 1 работника, имеют большой разброс по величине показателей как по группам между собой, так и внутри самих групп. Например, величина показателя основных средств в расчете на одного работника при среднем значении по всей совокупности изучаемых объектов 945 рублей на 1 работника имеют соответствующие значения по группам: централизованной формой планирования (I группа) 568 руб., с децентрализованной – 1692 руб. (II группа) и третья группа комбинированная – 861 руб.

Величина показателя «затраты по основному производству» имеет такой же разброс между объединениями, как и величина показателя «приходится основных средств на 1 работника».

По расчетным показателям, характеризующих эффективность производства, наиболее высокие их значения наблюдаются в третьей группе агроформирований. Если в первой и во второй рентабельность имеет отрицательный показатель: I группа- -9,4%, II группа- -7,4%, то в III группе – +16,8. Уровень оплаты труда (среднемесячная заработная плата) в III группе составил наибольшую величину в сумме 11075 рублей, в I группе-9947 руб. и II группа- 9192 руб.

По результатам проведенного анализа, можно сделать вывод, что при комбинированной форме планирования по исследуемой совокупности организаций результаты производственной деятельности выше, чем при централизованной и децентрализованной.

## **СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Бюджетное планирование как средство повышения экономической эффективности. Научно-методические рекомендации «Формы и механизм организационно-экономического взаимодействия в агропромышленных формированиях» [Текст]. - М., Типография Россельхозакадемии, 2005. -99с.
2. Организация планирования в агрохолдинговых формированиях (методические рекомендации) [Текст]. – М.: Восход-А, 2007.- 120с.
3. Эффективность деятельности сельскохозяйственных участников кооперативных и интегрированных формирований. Методическое пособие [Текст] / ВНИЭТУСХ – М.: ООО «НИПКЦП Восход-А, 2009. – 104с.

### **Головина Лидия Алексеевна**

Орловский отдел организационно-экономических проблем в АПК ВНИОПТУСХ  
116621, Москва, ул. Оренбургская, д.15  
Кандидат экономических наук, руководитель  
Тел.: (495) 700-08-08  
E-mail: Golovina.Lidia@yandex.ru

### **Бирюков Ян Викторович**

ГНУ ВНИОТУСХ  
116621, Москва, ул. Оренбургская, д.15  
Аспирант  
Тел.: (495) 700-08-08  
E-mail: Golovina.Lidia@yandex.ru

Т.А. ГРИНЬ

## РАЦИОНАЛЬНАЯ ФОРМА ВНУТРИХОЗЯЙСТВЕННОГО КОНТРОЛЯ

*В статье автором рассмотрена взаимосвязь между формами внутрихозяйственного контроля и его субъектами и предложены критерии выбора наиболее рациональной формы внутрихозяйственного контроля.*

**Ключевые слова:** *внутрихозяйственный контроль, система управления, хозяйствующий субъект.*

*In this paper the author examined the relationship between forms of intra-control and its actors and suggests criteria for choosing the most efficient form of on-farm control.*

**Key words:** *intra control, control system, an economic entity.*

Наряду с укреплением общегосударственного и ведомственного контроля, в настоящее время большое значение имеет совершенствование системы внутрихозяйственного контроля (далее - ВХК). В первую очередь, это обусловлено тем, что изменение внешних условий функционирования организаций, связанное с переходом на инновационный путь развития, влечет за собой необходимость пересмотра некоторых выполняемых функций отдельными структурными подразделениями, работниками. Одновременно должно меняться и содержание ВХК.

Учитывая возрастающее значение управления рисками для стабильного и эффективного функционирования организаций на рынке, ВХК можно определить как процесс проверки, организованный субъектом управления для повышения вероятности того, что установленные цели будут достигнуты, при условии наличия формализованной организационной структуры, адекватных методик и процедур, принятых субъектом в качестве средств для эффективного ведения хозяйственной деятельности.

Отметим, что выбор наиболее эффективных методов и технологий контроля определяется целями и видами деятельности организации, окружающей средой и соответствующим набором свойственных рисков. Основную ответственность за разработку, внедрение и эффективное функционирование системы ВХК в данном случае несет руководство организации, а владельцы и инвесторы кровно заинтересованы в ее эффективности, так как она способствует снижению рискованности их вложений. Руководитель коммерческой организации вправе самостоятельно определять содержание контрольной среды и применяемые средства контроля, которые, однако, должны находиться в рамках определенной формы.

Форма контроля - способ конкретного выражения и организации контрольных действий, направленных на выполнение функции контроля в рамках системы управления и обусловленных правами и обязанностями субъектов контроля в процессе его осуществления.

Поскольку форма всегда оказывает воздействие на содержание, важно четко разграничить сферы их применения, выбрать наиболее рациональную форму контроля с учетом конкретных условий хозяйствования и решаемых задач.

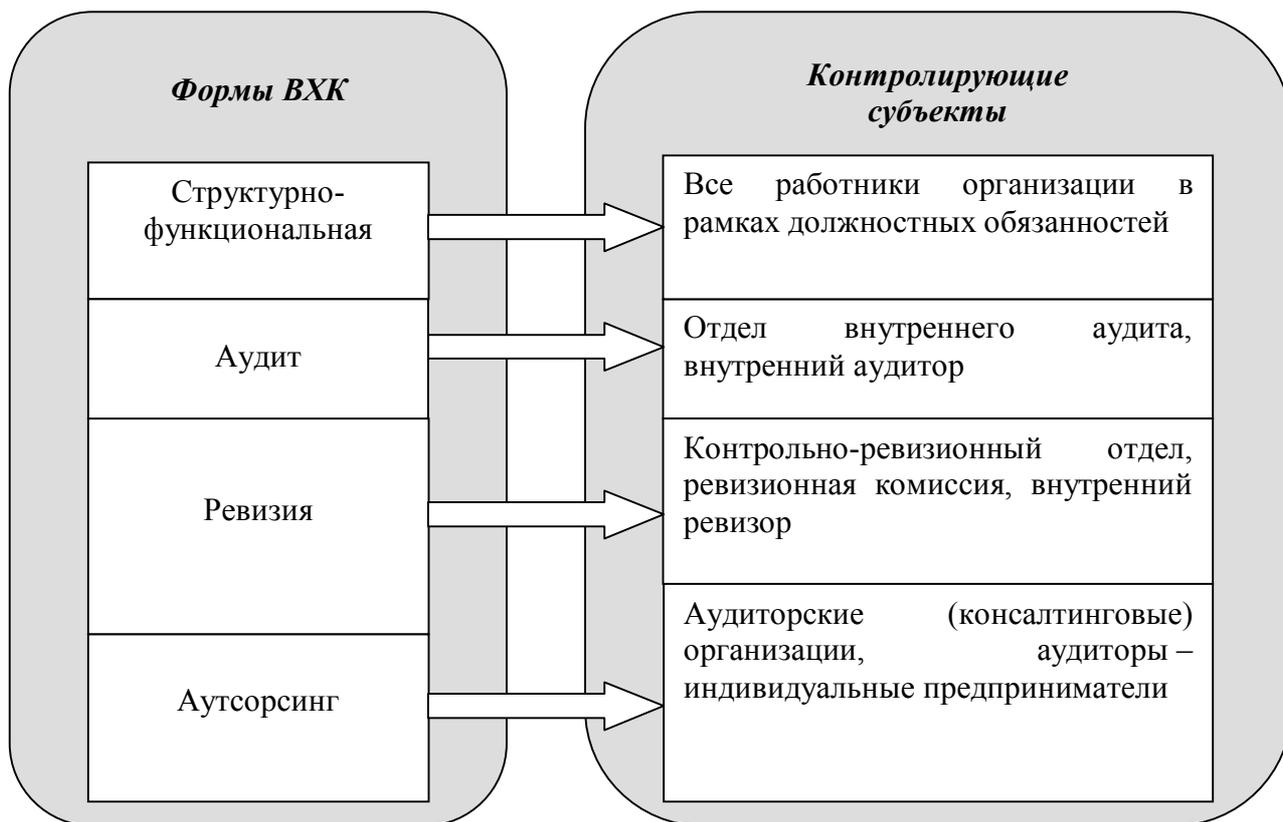
В настоящее время в системах микроэкономического менеджмента могут использоваться следующие формы ВХК: структурно-функциональная, внутренний аудит, ревизия, аутсорсинг (рисунок 1). Рассмотрим более подробно каждую из них.

Не вызывает сомнения тот факт, что в процесс ВХК вовлечены все сотрудники организации, начиная с руководящих работников, и заканчивая простыми исполнителями. Следование целям ВХК и их реализация на практике при помощи соответствующих процедур должны включаться в функциональные обязанности всех работников и в процедуры оценки результатов деятельности организации. Очевидно, что данная структурно-функциональная форма, название которой предложил В.В. Бурцев, соответствует

содержанию первичной ступени развития ВХК, применяется всеми организациями наряду с другими формами или независимо от них [1].

Более развитой формой ВХК является внутренний аудит, организация которого доступна крупным и некоторым средним субъектам хозяйствования.

Внутренний аудит представляет собой организованную в интересах собственников и руководства субъекта хозяйствования, регламентированную его внутренними документами деятельность по обеспечению независимой оценки адекватности и соблюдения установленных методик и процедур организации, осуществляемую на постоянной основе специальными контролирующими субъектами, коими являются отдел внутреннего аудита либо внутренний аудитор.



**Рисунок 1 — Взаимосвязь между формами ВХК и его субъектами**

В.В. Бурцев к субъектам внутреннего аудита относит и функционирующие в хозяйственных обществах ревизионные комиссии (ревизоров), деятельность которых регламентирована действующим законодательством [1]. Нельзя согласиться с данным утверждением, так как к компетенции ревизионной комиссии (ревизора) хозяйственного общества относится проведение ревизий по всем или нескольким направлениям его деятельности либо проверок по одному или нескольким взаимосвязанным направлениям или за определенный период этой деятельности, осуществляемой хозяйственным обществом, его филиалами и представительствами [6, гл. 6, ст. 59], что не в полной мере соответствует сущности внутреннего аудита, рассмотренной выше. Основная цель внутреннего аудита заключается в обеспечении эффективного функционирования организации на всех уровнях управления, а также в защите имущественных интересов организации и ее собственников. Задачи, решаемые внутренним аудитом, охватывают более широкий круг вопросов, нежели задачи, стоящие перед ревизионной комиссией, и включают в себя:

- контроль соблюдения установленного порядка ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, в том числе проверки соблюдения требований учетной политики, достоверности бухгалтерской информации, остатков по бухгалтерским счетам, отдельных статей отчетности;

- контроль надежности и эффективности системы ВХК;
- разработка рекомендаций по повышению эффективности систем бухгалтерского учета и ВХК;
- проверка адекватного применения и эффективности процедур управления рисками;
- проверка и оценка надежности систем автоматизированной обработки данных, в том числе пакетов прикладных бухгалтерских программ, электронных банковских услуг;
- проверка наличия, состояния и обеспечения сохранности активов;
- оценка экономичности и эффективности как отдельных хозяйственных операций, так и последствий управленческих решений;
- осуществление специальных расследований, например, в случае подозрений в злоупотреблениях;
- разработка и представление предложений по устранению выявленных недостатков и рекомендаций по повышению эффективности управления.

Главным отличием внутренних аудиторов от внутренних ревизоров является то, что первые из них помимо задач чисто контрольного характера могут решать задачи экономической диагностики, выработки финансовой стратегии, маркетинговых исследований, управленческого консультирования. Другими словами, профессиональный внутренний аудитор может совмещать функции нескольких специалистов.

Отметим, что на сегодняшний день складываются благоприятные условия для того, чтобы внутренний аудит продемонстрировал свои широкие возможности и доказал свою необходимость как собственникам, так и руководству субъектов хозяйствования. Внутренний аудит может стать для организации одним из наиболее действенных инструментов, позволяющим выявить возможности повышения эффективности деятельности, и, следовательно, одним из ее конкурентных преимуществ.

Однако, несмотря на очевидные преимущества данной формы ВХК, службы внутреннего аудита в белорусских организациях не получили еще достаточного распространения. Одной из причин этого является то, что требования к службе внутреннего аудита все время увеличиваются, а вместе с ними и проблемы, связанные с организацией собственной службы внутреннего аудита:

- необходимость привлечения и удержания высококвалифицированных специалистов в области внутреннего аудита, особенно в таких специфических областях знаний, как аудит информационных технологий и управление рисками;
- ограниченный доступ к передовым инструментам и методологиям проведения внутреннего аудита;
- нехватка соответствующих образовательных программ для профессионалов в области внутреннего аудита;
- отсутствие в республике профессионального объединения внутренних аудиторов.

Поэтому на начальной стадии формирования системы внутрихозяйственного контроля эффективным решением для некоторых организаций может стать аутсорсинг, то есть полная (или частичная) передача функций внутреннего контроля внешнему исполнителю — аудитору-индивидуальному предпринимателю, аудиторской или консалтинговой организации. По результатам исследования, проведенного российским Институтом внутренних аудиторов и компанией КПМГ в 2007 г., 37% опрошенных организаций, осуществляющих деятельность на территории России, используют услуги сторонних организаций (внешних аудиторов, консультантов) для осуществления (полностью или частично) функции внутреннего аудита в компании [7].

Таким образом, у каждой формы ВХК есть свои отличительные характеристики. Как же выбрать из них наиболее рациональную в конкретных условиях осуществления хозяйственной деятельности?

Безусловно, приступая к созданию новой или реформированию существующей системы ВХК, следует прежде всего учитывать правовую форму юридического лица,

масштабы и виды его деятельности, особенности организационной структуры, планируемые затраты на содержание службы ВХК, поставленные перед ней задачи и ряд других факторов.

Так, например, относительно небольшой объем хозяйственной деятельности и количества работников организации, относящейся к сегменту малого бизнеса, предопределяют использование лишь структурно-функциональной формы ВХК. При этом главный акцент делается на процедурах контроля, осуществляемых в рамках бухгалтерского учета. Для таких организаций создание специальной службы ВХК является неэффективным, с точки зрения соотношения «выгода / затраты».

Расширение масштабов деятельности хозяйствующего субъекта обуславливает усложнение бизнес-процессов, что, в свою очередь, предопределяет необходимость применения таких форм ВХК как ревизия, аудит и аутсорсинг.

Законом Республики Беларусь «О хозяйственных обществах» предусмотрено обязательное создание открытыми акционерными обществами ревизионной комиссии для осуществления внутреннего контроля финансовой и хозяйственной деятельности [6, ст.86]. В то же время, другие хозяйственные общества могут избирать ревизора или ревизионную комиссию в случае, если это предусмотрено учредительными документами [6, ст.59]. Наряду с этим, всеми хозяйственными обществами могут быть образованы и иные контрольные органы, если это предусмотрено их учредительными документами [6, ст.33].

Что касается остальных юридических лиц, являющихся коммерческими организациями, то в нормативных правовых актах вовсе не содержится упоминания об их форме ВХК.

Таким образом, лишь для открытых акционерных обществ обязательной формой ВХК является ревизия, что не исключает возможности параллельного использования и других его форм. Остальные же коммерческие организации полностью свободны в своем выборе.

В настоящее время отсутствует единый подход к тому, где и какие службы ВХК необходимо создавать в предпринимательских структурах: создавать ли такие службы во всех организациях или только у юридических лиц, где имеется сеть обособленных структурных подразделений. На наш взгляд, целесообразным можно считать создание службы внутривозвратного контроля в следующих случаях:

1) контролируемое звено системы управления территориально или организационно отделено от лица, принимающего управленческие решения. К структурам первого типа относятся юридические лица, имеющие сеть обособленных подразделений; к структурам второго типа - организационные структуры, подлежащие совместному управлению всеми их участниками в соответствии с действующим гражданским законодательством: финансово-промышленные группы, основные и дочерние общества и др.;

2) масштаб деятельности хозяйствующего субъекта настолько велик, что не позволяет менеджерам высшего уровня управления являться одновременно и управляющими, и контролирующими субъектами.

Что касается организаций малого бизнеса, то в этом случае будет достаточно реализации работниками бухгалтерии своих контрольных функций в соответствии с должностными обязанностями (использование структурно-функциональной формы ВХК).

Для выявления предпочтительности применения той или иной формы ВХК в условиях хозяйственной деятельности конкретной организации могут быть использованы критерии выбора наиболее рациональной формы ВХК, которые обобщены в виде своеобразной анкеты (таблица 1).

Отметим, что общие функции контролирующих субъектов, характерные для всех форм ВХК (например, контроль сохранности активов, проведение комплексной проверки финансово-хозяйственной деятельности, оценка надежности и эффективности используемых контрольных процедур и отдельных средств контроля, оценка соблюдения законов и нормативных актов, контроль достоверности показателей отчетности), целенаправленно не включались в состав критериев.

Предложенные критерии позволяют выбрать наиболее подходящую форму ВХК для конкретной организации. Методика их использования следующая. Приступая к созданию (реформированию) системы ВХК, руководитель организации оценивает каждый критерий (графа 1), сравнивает свою оценку с предложенными в графах 2-4 и делает отметку в одной или нескольких графах напротив каждого критерия в соответствии со своим суждением. Затем производится суммирование отметок в каждой графе. Таким образом, предпочтительной формой контроля будет та, которой соответствует наибольшее число отметок.

Таблица 1 - Критерии выбора наиболее рациональной формы ВХК

Критерии	Форма контроля		
	аудит	ревизия	аутсорсинг
1. Приемлемая величина затрат на поддержание системы ВХК, % от годовой выручки	от 0,08 <sup>1</sup>	до 0,08	устанавливаются по согласованию с аутсорсинговой организацией
2. Среднегодовая численность работников, чел.	не менее 850	-	не имеет значения
3. Предполагаемые функции контролирующего субъекта:			
а) участие в процессе управления рисками	да	нет	нет
б) контроль соблюдения внутренних правил и процедур	да	да	нет
в) обеспечение безопасности информационных систем	да	нет	нет
г) расследование мошенничеств	да	да	нет
д) оценка достижения поставленных целей	да	нет	нет
е) оценка операционной эффективности	да	нет	нет
ж) оценка эффективности систем (процессов) в организации	да	нет	да
з) участие в повышении эффективности системы управления	да	нет	да
4. Способность самостоятельно обеспечить наличие всех необходимых условий эффективного функционирования системы ВХК	да	да	нет
5. Стратегическая направленность ВХК	да	нет	нет

Заполнение данной анкеты позволяет руководителям организаций четко сформулировать свои требования к системе ВХК и определить те функции контролирующих субъектов, осуществление которых будет способствовать решению поставленных перед ней задач.

<sup>1</sup> среднее значение отношения фактических затрат подразделения внутреннего аудита к годовой выручке в промышленности по результатам исследования 2006 г. «Внутренний аудит в России — текущее состояние и тенденции развития» [7].

Если, в результате выбора формы ВХК, оптимальной признан внутренний аудит или ревизия, то в дальнейшем необходимо определить подходящую организационную структуру. Так, специальный отдел целесообразно создавать в организациях со значительным финансовым и кадровым потенциалом, диверсифицированным производством. В противном случае достаточно ввести в штатное расписание должность внутреннего аудитора или ревизора.

И в заключение следует отметить, что построение системы ВХК является задачей не контролирующего субъекта, а руководителя организации. В противном случае, возникает опасение по поводу объективности результатов контрольных процедур, поскольку тогда внутреннему аудитору или ревизору предстоит фактически оценивать то, что он сам разрабатывал и внедрял.

### **СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Бурцев, В.В. Система внутреннего финансового контроля коммерческой организации [Текст] / В.В. Бурцев // Аудит и финансовый анализ. – 2004. – № 1. – С.81-128.
2. Инструкция об организации внутреннего контроля в банках и небанковских кредитно-финансовых организациях: утв. постановлением Правления Нац. банка Респ. Беларусь от 28.09.2006 г. №139 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] /ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2010.
3. Правила аудиторской деятельности «Использование результатов работы внутреннего аудита»: утв. Постановлением Мин-ва финансов Респ. Беларусь от 07.02.2001 № 9 (в ред. от 24.09.2007 № 140) // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2010.
4. Аудит: учебник / В. И. Подольский [и др.]; под ред. В.И. Подольского. – М.:ЮНИТИ, 2008. – 744 с.
5. Бурцев, В.В. Организация системы государственного финансового контроля в Российской Федерации: Теория и практика [Текст] / В.В. Бурцев – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и Ко», 2002. – 496 с.
6. О хозяйственных обществах: Закон Респ. Беларусь от 9 дек. 1992 г. № 2020-ХІІ: в ред. Закона Респ. Беларусь от 8 июля 2008 г. // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] /ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2010.
7. Внутренний аудит в России – текущее состояние и тенденции развития // Институт внутренних аудиторов [Электронный ресурс] – 2007. – Режим доступа: [http://www.iiar.ru/files/documents/research\\_VA\\_2007.pdf](http://www.iiar.ru/files/documents/research_VA_2007.pdf). –Дата доступа: 06.10.2009.

**Гринь Татьяна Анатольевна**

УО «Белорусский государственный экономический университет»

220024, Республика Беларусь, г. Минск, ул. Пуховичская, 15-14

Аспирант кафедры «Бухгалтерский учет, анализ и аудит в отраслях народного хозяйства»

Тел.: +375-29-1231124

E-mail: Sheluhina13@mail.ru

А.Т. АКОПЯН

## ГОСУДАРСТВЕННОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ КОНКУРЕНТОСПОСОБНОСТИ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОЙ ПРОДУКЦИИ<sup>1</sup>

*В настоящей статье рассмотрены острые вопросы, связанные с конкурентоспособностью продукции сельского хозяйства. Автором исследуется понятие конкурентоспособности, дается определение конкурентоспособности сельскохозяйственной продукции, рассматривается методика оценки конкурентоспособности, факторы повышения конкурентоспособности сельскохозяйственной продукции. В результате исследования предложена система, включающая в себя комплекс мер государственной политики повышения конкурентоспособности сельскохозяйственной продукции.*

**Ключевые слова:** конкурентоспособность, конкурентоспособность сельскохозяйственной продукции, государственная поддержка сельскохозяйственных товаропроизводителей.

*In this article are considered the thorny questions connected with competitiveness of production of an agriculture. The author investigates concept of competitiveness, is defined as competitiveness of agricultural production, the technique of an estimation of competitiveness, factors of increase of competitiveness of agricultural production is considered. As a result of research is offered the system including a complex of measures of a state policy of increase of competitiveness of agricultural production.*

**Keywords:** competitiveness, competitiveness of agricultural production, the state support of agricultural commodity producers.

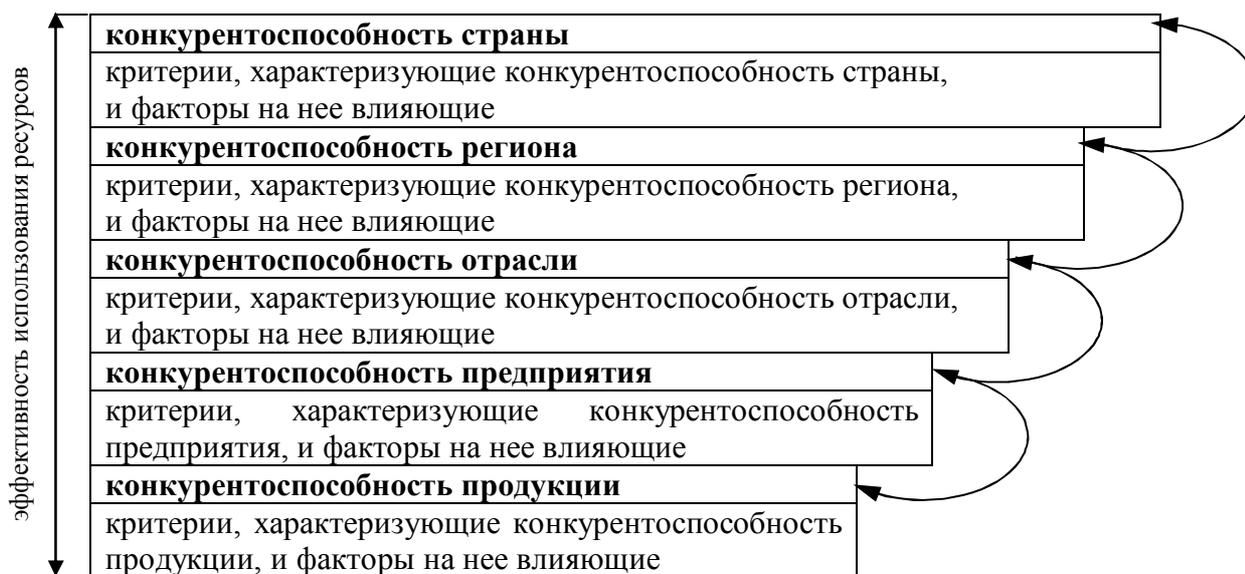
Особую актуальность в последнее время получает необходимость повышения эффективности отечественного сельскохозяйственного производства, а также потребность в расширении и углублении исследований механизмов обеспечения конкурентоспособности сельскохозяйственной продукции. Современный уровень государственной поддержки аграрного сектора в России и регулирования рынка представляется недостаточным, с точки зрения влияния на повышение конкурентоспособности отечественной сельскохозяйственной продукции.

Термин «конкурентоспособность» все чаще употребляется в научной литературе и в официальных документах по вопросам экономической политики, тем не менее, социально-экономическое содержание конкурентоспособности до сих пор остается дискуссионным. Существует множество ее трактовок.

Поднимаясь от конкурентоспособности предприятия до конкурентоспособности отрасли, региона и далее страны, на каждом этапе понятие конкурентоспособности охватывает все большее число критериев, характеризующих не только долю рынка, эффективность использования ресурсов и финансового преуспевания объекта исследования, но и благосостояние общества в целом (рисунок 1).

Под конкурентоспособностью сельскохозяйственной продукции следует понимать систему показателей относительной привлекательности продукции на рынке по критериям цены и качества, а в ряде случаев, физической доступности, которые определяют спрос, а, следовательно, и объем продаж относительно конкурентов.

<sup>1</sup> По результатам конкурса научно-исследовательских работ бакалавров и магистрантов в области инновационной экономики. ГК 14.741.11.0102



*Рисунок 1 - Схема взаимосвязи объектов конкурентоспособности и влияния факторов на конкурентоспособность продукции*

В экономической литературе широко рассматривается, исходя из мировой практики, точка зрения, согласно которой основу конкурентных преимуществ страны в производстве того или иного вида продукции создают следующие четыре фактора:

- условия для развития производства (наличие квалифицированной рабочей силы, доступность ресурсов, инфраструктуры, необходимой для ведения конкурентной борьбы);
- наличие и характер спроса на производимую продукцию на внутреннем рынке;
- наличие в стране отраслей-поставщиков ресурсов или других сопутствующих отраслей, конкурентоспособных на международном уровне;
- существование в стране условий для создания и организации производства, качества корпоративного управления, а также интенсивности конкуренции.

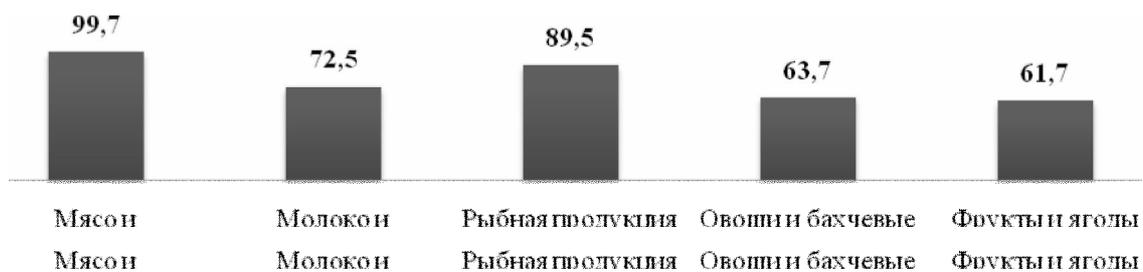
Системный характер этих факторов способствует возникновению среды, которая ведет к росту конкурентоспособности.

Принято говорить о высоком потенциале отечественного сельского хозяйства. Как известно, Россия имеет 2,2% от мирового населения, располагает 8,9% мировой пашни, 2,6% пастбищ, 20% мировых запасов пресной воды, 8,3% производства минеральных удобрений, что свидетельствует о большом потенциале сельскохозяйственной отрасли. Однако необходимо учитывать качество этих факторов и условия их использования.

В течение последних 15 лет в стране наблюдается ежегодное выбытие из оборота значительных площадей сельскохозяйственных угодий. Десятки миллионов гектаров пашни не используются для производства сельскохозяйственной продукции.

Неоднозначно складывается ситуация с обеспечением и эффективностью использования сельским хозяйством трудовых ресурсов. С одной стороны, перед отраслью стоит проблема низкой производительности труда, во многом обусловленная технической и технологической отсталостью отечественного аграрного производства. С другой, предприятия, переходящие на новые методы организации и ведения производства, использование современной техники, сталкиваются с нехваткой высококвалифицированных кадров.

Несмотря на продолжающийся рост денежных доходов населения, потребление отдельных видов пищевых продуктов на душу населения не достигло рациональных норм [3] (рисунок 2).



*Рисунок 2 – Потребление отдельных видов пищевых продуктов на душу населения (в % к рациональным нормам потребления)*

Определенные конкурентные преимущества отечественному аграрному производству дают связанные с ним обеспечивающие ресурсами отрасли. Это конкурентоспособные на мировом уровне производители минеральных удобрений, отечественная аграрная наука. Высок уровень износа основных производственных фондов сельского хозяйства, в то же время их обновление и технологическая модернизация отрасли идут низкими темпами.

В условиях рыночных отношений и все большей открытости экономики особую роль приобретает стратегия фирмы, ее поведение на рынке, умение противостоять конкурентам. Из более чем 420 тыс. руководителей и специалистов, занятых в сельском хозяйстве, лишь 34% имеют высшее образование. Это отрицательно сказалось на способности сельскохозяйственных товаропроизводителей приспособиваться к изменяющимся условиям ведения хозяйственной деятельности в современных условиях.

Слабо развита инфраструктура продовольственного рынка. На него активно приходят зарубежные компании, заинтересованные в продвижении импортной продукции. В результате, текущее состояние инфраструктуры продовольственного рынка становится не только сдерживающим фактором развития отечественного сельского хозяйства, но и создает конкурентное преимущество импортной продукции.

Нельзя сказать, что вся российская сельскохозяйственная продукция неконкурентоспособна. Конкурентоспособным оценивается производство пшеницы, подсолнечного масла, а производство всех видов мяса, при использовании данного метода оценки, представляется в России неконкурентоспособным. Во многом это обусловлено тем, что российским сельскохозяйственным товаропроизводителям приходится конкурировать на внутреннем продовольственном рынке с субсидированным импортом.

В то же время, если анализировать конкурентоспособность российской сельскохозяйственной продукции, с точки зрения цен сельскохозяйственных производителей, то по отдельным видам продукции эти цены ниже, чем у ведущих мировых экспортеров (таблица 1) [2].

Таблица 1 - Средние цены производителей на сельскохозяйственную продукцию в 2008 г., долл. США/т

	Россия	США	Канада	Германия	Франция	Бразилия
Пшеница	205,3	249,0	262,4	252,0	232,9	277,7
Крупный рогатый скот (в живом весе)	1836,4	2033,5	1477,0	2535,2	2704,2	1132,1
Свиньи (в живом весе)	2454,0	1066,8	1027,1	1657,6	1427,2	930,9
Молоко	443,2	450,4	655,1	487,8	523,8	367,7

Согласно этим данным оказывается, что не только отечественная пшеница, но также мясо крупного рогатого скота и молоко производятся в России по конкурентоспособной цене. Тем не менее, цены импортных операций с

сельскохозяйственным сырьем и продовольствием зачастую оказываются ниже цен производителей.

Международная торговля сельскохозяйственной продукцией существенно искажена государственными субсидиями и прочими защитными мерами, особенно в экономически развитых странах, конкуренция на этих рынках далека от принципов сравнительного преимущества. Так, например, государственная поддержка в валовом доходе сельскохозяйственных производителей в странах ОЭСР в 2 раза выше, чем в России, по отдельным странам это преимущество еще больше. В тоже время уровень таможенного тарифа в основных странах-экспортерах сельскохозяйственной продукции выше или близок к российскому значению (таблица 2). В такой ситуации зарубежные производители сельскохозяйственной продукции способны обеспечить меньшую цену предложения, что ставит отечественных производителей в неравные условия.

Таблица 2 - Уровень таможенного тарифа и государственной поддержки сельского хозяйства в отдельных странах в 2008 г. [7,2]

	Россия	Канада	ЕС	Бразилия
Уровень таможенного тарифа:				
Сельскохозяйственная продукция	14,2	11,5	16	10,2
Животные продукты	21,5	20,7	27,6	8,9
Молочные продукты	5,5	126,2	64,1	15,1
Сахар и кондитерские изделия	19	4,9	33,3	16,5
Злаки	14,6	13,3	22,3	11,8
Уровень государственной поддержки сельского хозяйства (PSE), %	11	13	22	5

В настоящее время агропродовольственный рынок в России функционирует на основе либеральной модели, сложившейся в условиях свободных, слабо регулируемых рыночных отношений.

Ретроспективно можно выделить три ключевых фактора, оказавших влияние на конкурентоспособность отечественных сельскохозяйственных товаропроизводителей.

Во-первых, это дерегулирование цен и возникновение их новых соотношений, что заложило основу диспаритета цен на сельскохозяйственную продукцию и продукцию промышленности.

Во-вторых, либерализация внешней торговли на фоне снижения предложения со стороны отечественного производства, что привело к появлению по сути нового участника на российском рынке сельскохозяйственного сырья и продовольствия - импортной продукции, положив начало конкуренции с зарубежными производителями.

В-третьих, в рамках новой либеральной экономической политики произошло резкое сокращение уровня государственной поддержки сельскохозяйственного производства (рисунок 3) [5].

Ожидалось, что проводимые в начале 1990-х годов реформы приведут к ликвидации ценового субсидирования и принудят аграрный сектор к конкуренции с зарубежными производителями, сопровождаемой ростом эффективности, т.к. сельскохозяйственные товаропроизводители, стремясь к максимизации прибыли, реагировали бы на сигналы рыночных цен.

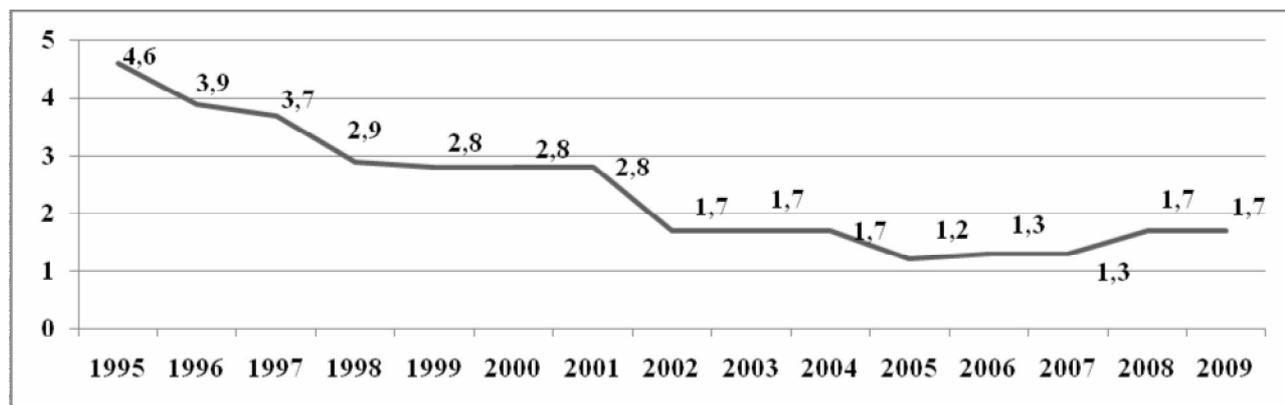


Рисунок 3 - Доля расходов на сельское хозяйство в консолидированном бюджете, %

Достаточно объективную оценку проводимой в тот период аграрной политики дает показатель PSE [1], выражающий отношение совокупной поддержки сельскохозяйственного производителя к общей стоимости произведенной продукции, отрицательные значения которого говорят о перемещении доходов из сельского хозяйства в пользу других сфер деятельности [2] (рисунок 4).

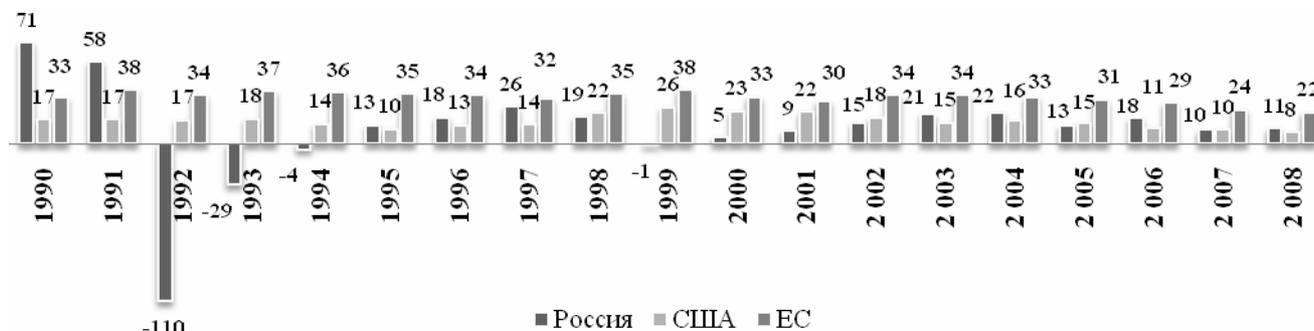


Рисунок 4 – Уровень государственной поддержки сельского хозяйства (PSE), %

Недооценка роли государства в регулировании рынка и поддержки сельскохозяйственного производства в первые годы реформ заложило основы проблем, которые, оставаясь нерешенными на протяжении более 15 лет, обрели системный, хронический характер и привели агропромышленный комплекс в «замкнутый круг» неконкурентоспособности. «Разорвать» этот круг - задача аграрной политики государства, ее решение зависит от эффективности организационно - экономического механизма функционирования сельского хозяйства и агропродовольственного рынка.

В целом отечественная аграрная политика как в рамках Государственной программы, так и других нормативных актов, в настоящее время предусматривает использование следующих инструментов: субсидирование, проектное финансирование, льготное налогообложение, информационно-консультационная поддержка, регулирование агропродовольственного рынка.

Достижение конкурентоспособности сельскохозяйственной продукции требует осуществления более целенаправленной государственной политики на федеральном и региональном уровнях.

Государственная политика повышения конкурентоспособности сельскохозяйственной продукции должна формировать систему, включающую в себя комплекс мер, реализуемых по трем основным направлениям:

- общие меры повышения конкурентоспособности, направленные на преодоление основных угроз, имеющих комплексный характер, выражающихся в технологической отсталости и низкой инвестиционной привлекательности отрасли;

- меры продвижения отечественной продукции на внутреннем рынке, призванные устранить преграды, возникающие в настоящее время у отечественных сельскохозяйственных товаропроизводителей при реализации продукции на внутреннем рынке, и не связанные с неэффективностью ее производства;

- меры продвижения отечественной продукции на внешнем рынке, направленные на расширение присутствия российской продукции на мировом продовольственном рынке и помощь производителям в преодолении препятствий на пути такого выхода.

Вступление России в ВТО повлечет за собой дальнейшую либерализацию агропродовольственного рынка, сокращение или ограничение объемов государственной поддержки, что создаст риски замедления восстановления сельскохозяйственного производства, обеспечения продовольственной безопасности страны.

При рассмотрении вопросов конкурентоспособности сельскохозяйственной продукции на современном этапе, необходимо учитывать также формирование единых аграрных рынков в рамках ЕврАзЭС, Таможенного союза России, Казахстана и Беларуси, Союзного государства России и Беларуси.

В этих условиях, основным механизмом обеспечения продовольственной безопасности на устойчивой основе является производство конкурентоспособной национальной сельскохозяйственной продукции. В свою очередь, конкурентоспособность отечественной продукции может быть достигнута только путем осуществления последовательной государственной политики.

### **СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Кцоев, А.Б. Поддержка сельского хозяйства: системность и эффективность [Текст] / А.Б. Кцоев // Аграрный вестник Урала. - №12(66) - 2009.
2. Организация экономического сотрудничества и развития [Электронный ресурс] / Режим доступа: [http://www.oecd.org/home/0,2987,en\\_2649\\_201185\\_1\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](http://www.oecd.org/home/0,2987,en_2649_201185_1_1_1_1_1,00.html)
3. Проект приказа от 6 апреля 2010 г. «Об утверждении Рекомендуемых рациональных норм среднелюдиного потребления пищевых продуктов населения РФ» [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.minzdravsoc.ru/docs/mzsr/projects/306>.
4. Ризгаев, А.Л. Рыночные отношения и рынки в АПК: учебное пособие [Текст] / А.Л. Ризгаев, П.В. Михайлушкин.- Краснодар 2008. с.206-209.
5. Федеральная служба государственной статистики [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.gks.ru>
6. Шик, О. Регулирование аграрных рынков и поддержка сельхозпроизводителей [Текст] / О. Шик, Т Тихонова. - Институт экономики переходного периода: М.- 2007.
7. World Tariff Profiles 2009. [Электронный ресурс] / Режим доступа: [http://www.wto.org/english/res\\_e/booksp\\_e/tariff\\_profiles09\\_e.pdf](http://www.wto.org/english/res_e/booksp_e/tariff_profiles09_e.pdf)

**Акопян Анна Тиграновна**  
ФГОУ ВПО «Кубанский государственный аграрный университет»  
350044, Россия, г. Краснодар, ул. Калинина, 13  
Тел.: +7(861)221-59-42  
E-mail: [mail@kubsau.ru](mailto:mail@kubsau.ru)

УДК 658

Е.М. АРЕКЕЕВА

## СОВРЕМЕННЫЕ ПОДХОДЫ К ФОРМИРОВАНИЮ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНИЯ ОСНОВНЫМИ ФОНДАМИ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ОБРАБАТЫВАЮЩИХ ОТРАСЛЕЙ<sup>1</sup>

*В статье автором рассмотрены элементы системы управления основными фондами, а также определены задачи и предложена система показателей подсистем управления основными фондами.*

**Ключевые слова:** управление, основные фонды, подсистема.

*In the article the author addresses the elements of asset management, and identified the problem and proposed a system of indicators of sub-asset management.*

**Key words:** management, fixed assets, a subsystem.

Актуальность изучения управления основными фондами предопределена тем, что в условиях рыночных отношений на первый план выдвигаются такие вопросы как: технический уровень, качество, надежность продукции, что целиком зависит от качественного состояния основных фондов предприятия и их эффективного использования. Для российского рынка с учетом специфики состояния отечественных производственных фондов (старое, изношенное оборудование) неотъемлемую часть производственного процесса должна составлять система управления основными фондами (ОФ).

Для начала рассмотрим понятие и роль основных фондов на промышленном предприятии. Классик экономической науки Кожекин Г.Я. пишет о данном понятии так: «...материально-вещественные ценности, используемые в качестве средств труда, которые действуют в неизменной форме в течение длительного периода времени и утрачивают свою стоимость по частям» [7].

По мнению большинства экономистов Л.Л. Ермоловича, Л.А. Богдановской, М.И. Баканова, В.П. Грузинова, а также и статистические данные говорят о том, что наибольший удельный вес на предприятиях обрабатывающих производств занимают машины и оборудование, которые принято относить к активной части основных средств. Ее состав и определяет производственную мощность предприятия. Кроме того, авторы многих научных трудов приходят к мнению о том, что ОФ играют огромную роль в процессе труда, и в своей совокупности образуют производственно-техническую базу [1,2,3,]. Без имущества не могут осуществлять свою деятельность ни крупные, ни малые предприятия. Наличие обособленного имущества обеспечивает материально-техническую возможность функционирования предприятия, его экономическую состоятельность и надежность.

Перейдем к изучению современного состояния ОФ предприятий обрабатывающей отрасли на основании данных федеральной службы государственной статистики [9]. Можно сделать вывод о том, что современное состояние ОФ предприятий обрабатывающих производств имеет ряд проблем (высокая степень износа ОФ, низкие объемы ликвидации ОФ, что, в свою очередь, ведет к росту среднего возраста ОФ, кроме этого, инвестиции направляются в основной капитал, а не на более важные на наш взгляд цели инвестирования, такие как, например, рост ПМ, повышение экономической эффективности производства, автоматизации и механизации существующего производственного процесса). Наличие существующих проблем в отрасли говорят о неэффективном управлении ОФ на

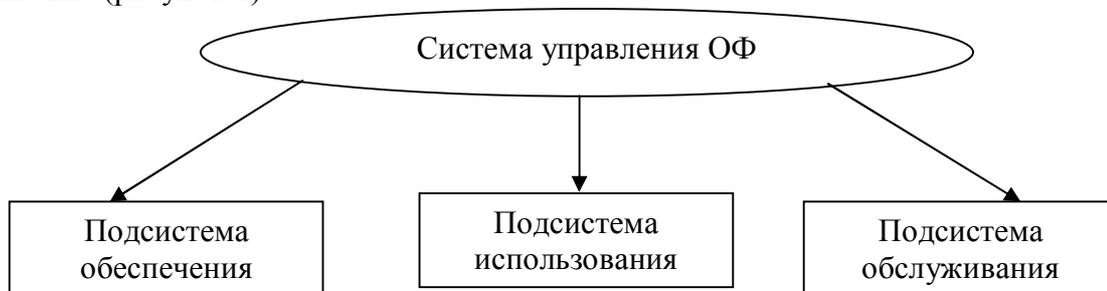
---

<sup>1</sup> По результатам конкурса научно-исследовательских работ бакалавров и магистрантов в области инновационной экономики. ГК 14.741.11.0102

предприятиях обрабатывающего производства, что, приводит к потребности грамотного управления ОФ.

С целью обеспечения системного подхода к управлению ОФ необходимо определить что же понимается под управлением, и в частности управлением ОФ. Исследования научных трудов многих экономистов показали, что подходов к понятию управления очень много. Понятие «управление основными фондами» ни один автор не рассматривает отдельно. Для начала разберемся с этими понятиями.

Согласно И.А. Бланка, «управление - систематическое, сознательное, целенаправленное, планомерное воздействие на процесс общественного труда в соответствии с объективными экономическими законами развития производства» [4]. По Савицкой Г.В., «управление есть систематическое, сознательное, целенаправленное, планомерное воздействие на процесс общественного труда в соответствии с объективными экономическими законами развития производства» [8]. Бусел И. П. говорит, «управлять – значит, вести предприятие к его цели, извлекая максимальные возможности из всех имеющихся в его распоряжении ресурсов» [5]. Поэтому, принимая во внимание вышеназванные определения, управление основными фондами, на наш взгляд, - это непрерывный процесс влияния на производительность оборудования, цеха или организации в целом для наилучших результатов с позиций достижения поставленной цели. Аналогичная ситуация складывается с понятием «система». По нашему мнению, система управления (СУ) ОФ включает в себя совокупность нескольких служб организации, всех подсистем и коммуникаций между ними, а также процессов, обеспечивающих эффективное функционирование основных фондов. Как любая система, СУ ОФ должна иметь объект и субъект управления. В качестве объекта управления будут выступать основные фонды. Субъектами управления - во-первых, руководитель предприятия, во-вторых, бухгалтерия, в-третьих, экономическая служба, в состав которой входит планово-экономический отдел и финансовая служба, также отдел МТО, главный инженер, в подчинении которого находятся отдел главного механика и отдел главного энергетика и кадровая служба. Кроме всего прочего, СУ ОФ должна иметь, как минимум, три подсистемы: обеспечение, использование и обслуживание (рисунок 1)



*Рисунок 1 – Составляющие системы управления основными фондами*

Все эти подсистемы имеют единую цель. Вообще, ОФ на предприятии необходимы для производства продукции, а производить продукцию необходимо в нужном объеме и нужного качества, необходимость которого, в свою очередь, определяется конкурентоспособностью выпускаемой продукции. Что, в свою очередь, и определяет эффективность использования ОФ. Чтобы производить продукцию - нужно своевременно и оптимально обеспечить производство необходимыми основными фондами соответствующей комплектности и качества. Чтобы производить нужный объем продукции – необходимо обслуживать эти ОФ. В процессе производства, ОФ должны использоваться в полном объеме и с максимальной отдачей.

Помимо общей цели, каждая подсистема имеет свою цель, задачи и систему показателей, представленные в таблице 1.

В зависимости от стратегических целей, поставленных на предприятии, субъекты управления могут принимать различные решения, а, следовательно, и использовать различные методы для их управления. При этом, нужно учитывать, чтобы все субъекты управления ОФ располагали оперативной информацией, чтобы при возникновении отклонений от плана иметь возможность своевременно принять корректирующие решения.

Таблица 1 - Задачи и система показателей подсистем управления ОФ

Подсистема	Задачи	Система показателей
Обеспечение	<p>1.Своевременное и оптимальное обеспечение производства основными фондами соответствующей комплектности и качества;</p> <p>2.Определение обеспеченности предприятия и его структурных подразделений основными средствами и уровня их использования по обобщающим и частным показателям;</p> <p>3. Выявление причин изменения их уровня;</p> <p>4. Расчет влияния использования основных средств на объем производства продукции и другие показатели;</p> <p>5. Изучение степени использования производственной мощности предприятия и оборудования;</p> <p>6. Анализ эффективности инвестиций в основные фонды</p>	<p>Сравнение фактического наличия на предприятии отдельных видов машин, механизмов, оборудования, помещений с их плановой потребностью;</p> <p>Фондовооруженность и техническая вооруженность труда;</p> <p>Баланс МТО;</p> <p>Наличие заявок;</p> <p>Количество подписанных договоров;</p> <p>Планируемая и фактическая ПМ;</p> <p>Количество наличного оборудования;</p> <p>Эффективность привлечения займов для инвестирования:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- чистый дисконтированный доход;</li> <li>- индекс доходности;</li> <li>- срок окупаемости.</li> </ul>
Использование	<p>1.Анализ структурной динамики основных средств (Определение характера и размера влияния изменения стоимости основных средств на финансовое положение предприятия и структуру баланса)</p> <p>2. Анализ эффективности затрат по содержанию и эксплуатации оборудования (Анализ взаимосвязи объема производства, прибыли и затрат по эксплуатации оборудования)</p> <p>3. Анализ использования оборудования (Анализ использования времени оборудования, интегральная оценка использования оборудования)</p> <p>4. Установление резервов повышения эффективности использования основных средств</p>	<p>Размер и структура вложений капитала в основные средства</p> <p>Затраты на капитальный ремонт</p> <p>Затраты по текущему ремонту</p> <p>Эффективность капитальных вложений:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- приведенные затраты на единицу продукции;</li> <li>- условно-годовая экономия;</li> <li>- годовой экономический эффект;</li> <li>- коэффициент эффективности;</li> <li>- срок окупаемости</li> </ul> <p>Фондоотдача, фондоемкость;</p> <p>Коэффициент ввода, обновления, выбытия, ликвидации, расширения;</p> <p>Коэффициент годности, износа, замены;</p> <p>Коэффициент сменности, загрузки оборудования, использования номинального времени</p> <p>Наличие простоев</p>
Обслуживание	<p>Обеспечение работоспособности оборудования и снижение простоев из-за его неисправности. Повышение качества выпускаемой продукции, производительности труда, выпуск запланированного объема продукции</p>	<p>Коэффициенты технической готовности;</p> <p>План-график ТОиР;</p> <p>Уровень организации ремонтного производства;</p>

		Эффективность работы ремонтного производства
--	--	--

В настоящее время, управление основными фондами на большинстве предприятий осуществляется по мере поступления проблем, что является неэффективным, в результате чего снижается конкурентоспособность выпускаемой продукции и рентабельность продаж. Наиболее эффективной системой управления основными фондами, на наш взгляд, будет являться система управления на всем жизненном цикле ОФ, так как данная система опережает возникновение проблем за счет того, что контроль за ОФ осуществляется на каждом этапе их жизненного цикла. Системный анализ информации о жизненном цикле каждого объекта ОФ (документации по его проектированию, изготовлению, монтажу, текущему состоянию, имевших место авариях, производившемся ремонте, обслуживании, модернизации и т. д.) позволяет менеджерам компании принимать решения о необходимости направлять ресурсы (существующие или запланированные) на тот или иной объект и в нужное время. Благодаря чему, повышается рентабельность работы ОФ в целом за счет адекватного инвестирования средств, сокращения простоев, отключений, создается основа для повышения качества обслуживания клиентов.

Таким образом, для принятия оптимальных управленческих и финансовых решений необходимо обладать информацией об имеющихся основных фондах и, в первую очередь, знать основные субъекты управления, перечень форм документов и отчетности, создаваемых субъектами управления. Существование на предприятии системы управления с ее подсистемами позволит опередить проблемы, в результате чего проблемы современного состояния ОФ будут управляемы и решены.

### СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Анализ хозяйственной деятельности в промышленности. Учебник [Текст] / Л.А. Богдановская, Г.Г.Виногородов, О.Ф.Мигун и др. - М.: Высшая школа, 2006.-363с.;
2. Анализ эффективности хозяйственной деятельности промышленных объединений и предприятий. Справочное пособие [Текст] / Под ред. Л.Л. Ермолович. - М.: Высшая школа, 2005 - 496с.
3. Баканов, М.И. Теория экономического анализа: учебник [Текст] / М.И. Баканов, А.Д. Шеремет. - М.: Финансы и статистика, 2007. -416с.
4. Бланк, И.А. Стратегия и тактика управления: учебное пособие [Текст] / И.А. Бланк. - М.: Прогресс, 2005.- 340 с.
5. Бусел, И.П. Экономика и организация производства: учебное пособие. [Текст] / И.П. Бусел. - Минск: Ураджай, 2008. - 296 с.
6. Грузинов, В.П. Экономика предприятия и предпринимательство: учебное пособие [Текст] / В.П. Грузинов – М.: Софит, 2005. – 496с.;
7. Кожекин, Г.Я. Организация производства: учебное пособие [Текст] / Г.Я. Кожекин. - Минск: Экоперспектива, 1998. - 334с.;
8. Савицкая, Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: учебное пособие [Текст] / Г.В. Савицкая – Минск: Новое знание, 2002., 704с.

**Арексеева Екатерина Михайловна**

Ижевский государственный технический университет

426069, г.Ижевск, ул.Студенческая, д.7

Тел.: 58-88-52, 58-53-58, 58-28-60

E-mail: info@istu.ru

УДК 005.591.1:004

А.А. ГНИДЧЕНКО

## НЕОБХОДИМОСТЬ ТЕЛЕКОММУНИКАЦИОННОЙ ИНФРАСТРУКТУРЫ ДЛЯ МОДЕРНИЗАЦИИ ПРОИЗВОДСТВА

*Социально-экономическое развитие на современном этапе характеризуется широким применением информационных технологий. Наука превращается в ведущую производительную силу. Характерная черта современного экономического роста - переход к непрерывному инновационному процессу в практике управления. Сегодняшний этап развития бизнеса в любой отрасли характеризуется постоянным увеличением потоков информации, получаемой и обрабатываемой внутри компании, а также обменом информацией между компаниями и их удаленными подразделениями. Поэтому телекоммуникации становятся все более важным фактором развития промышленности и социальной сферы современного общества.*

**Ключевые слова:** инновационные процессы, телекоммуникации.

*Nowadays socio-economic development is characterized by wide. Science is being transformed into leading production force. The transition to non-stop innovative process in management practice is the characteristic feature of modern economic growth. Contemporary of business development in any stage is characterized by steady increase of information flow receiver and processed inside the company, by exchanging information between companies and their sobrieties. That is why telecommunications are becoming more and more important factor of production development and social sphere of modern society.*

**Key words:** innovation processes, telecommunications.

Современный экономический рост характеризуется ведущим значением научно-технического прогресса и интеллектуализацией основных факторов производства. На долю новых знаний, воплощаемых в технологиях, оборудовании, образовании кадров, организации производства в развитых странах, приходится от 70 до 85% прироста ВВП [4, 2]. Быстро растет вклад инновационной составляющей в прирост ВВП развитых стран, который в США, например, увеличился с 31,0% в 1980-е годы до 34,6% в начале нового столетия; в Японии соответственно с 30,6 до 42,3%; в Европе с 45,5 до 50,0% [6]. Внедрение нововведений стало ключевым фактором рыночной конкуренции, позволяя передовым фирмам добиваться сверхприбылей за счет присвоения интеллектуальной ренты, образующейся при монопольном использовании более эффективных продуктов и технологий.

В результате, достигается устойчивая тенденция повышения эффективности производства и удешевления единицы потребительских свойств продукции, обеспечивающая повышение общественного благосостояния и улучшение качества жизни населения. Благодаря высокой инновационной активности, в развитых странах обеспечивается постоянное расширение возможностей хозяйственной деятельности, что позволяет им последовательно наращивать денежное предложение в целях кредитования роста производственного и человеческого потенциала без ощутимых инфляционных последствий.

Социально-экономическое развитие на современном этапе характеризуется широким применением информационных технологий, многократно расширивших возможности генерирования и передачи знаний и НИОКР. Следствием информационной революции стало превращение науки в ведущую производительную силу. Переход к экономике знаний вызвал серьезный сдвиг в структуре общественного производства, резко увеличив потребности и возможности образования и творческой деятельности. Характерной чертой современного экономического роста стал переход к непрерывному инновационному процессу в практике управления. Проведение НИОКР занимает все больший вес в инвестициях, превышая в наукоемких отраслях расходы на приобретение оборудования и строительство.

Показатели физического объема производства продукции перестают адекватно отражать процессы развития экономики, характеризующиеся ведущим значением НТП и новых знаний. Значительная часть экономики знаний не охвачена официальной статистикой, во многих быстрорастущих отраслях производства интеллектуального и человеческого капитала (например, в сферах здравоохранения, государственного управления, науки и образования) невозможно измерить производительность, вследствие чего их объемы выпуска продукции искусственно приравниваются к затратам [1]. Быстрое повышение эффективности производства в наиболее динамично развивающихся отраслях влечет резкое снижение цен, следствием чего становится недооценка их вклада в экономическое развитие.

Сегодняшний этап развития бизнеса в любой отрасли характеризуется постоянным увеличением потоков информации, получаемой и обрабатываемой внутри компании, а также обменом информацией между компаниями и их удаленными подразделениями. Поэтому телекоммуникации становятся все более важным фактором развития промышленности и социальной сферы современного общества. При этом качество телекоммуникационной инфраструктуры (ТИ) является основой эффективного функционирования IT-систем и информационных технологий, обеспечивая надежный и достоверный обмен между всеми источниками и потребителями информации.

В эпоху экономики знаний, быстро обновляющиеся технологии и оборудование в сфере переработки и передачи информации, создают серьезные возможности для наращивания конкурентоспособности бизнеса во всех отраслях за счет качества и эффективности информационной среды и телекоммуникационной инфраструктуры.

Актуальность и значимость модернизации ТИ для многих промышленных предприятий сейчас трудно переоценить. Однако, модернизация ТИ – сложная задача, требующая понимания различных сторон современного бизнеса и одновременно возможностей современных информационно-телекоммуникационных технологий для мониторинга и моделирования различных бизнес-процессов, а также тенденций развития отрасли. Необходимость совершенствовать телекоммуникации и информатизацию бизнеса требует сложных инфраструктурных решений.

Наличие развитой телекоммуникационной системы позволит предприятию получить преимущества во многих важных аспектах современного бизнеса:

- в ускорении всех бизнес-процессов и их системной интеграции с внешней средой;
- надежности и бесперебойности функционирования производственных процессов;
- оперативности подготовки и получения информации для принятия управленческих решений;
- адресном распространении полезных знаний и информации внутри компании;
- повышении корпоративной культуры работы с информацией.

Изучение и систематизация основных ограничений оптимизационного процесса ТИ промышленных предприятий показали, что именно кадровые недостатки являются главным ограничителем развития ТИ. При этом причина не в низком образовательном уровне персонала телекоммуникационного бизнеса. Наоборот, как показал анализ, он является одним из самых высоких по сравнению с другими сферами деятельности. Имеющиеся недостатки профессионализма персонала обусловлены тем, что скорость изменения технологий и соответственно профессиональных знаний в сфере информационно-телекоммуникационных услуг является самой высокой и с каждым годом возрастает. Это приводит к тому, что достигнутый сотрудником уровень профессионализма часто быстро утрачивается с появлением в отрасли новых технологий и оборудования. В результате регулярно возникают ситуации, когда не хватает профессионализма, хотя совсем недавно в решении аналогичных задач его было вполне достаточно. Поэтому содержание компетентности нужно не просто регулярно наращивать, но во многом менять.

Традиционный кадровый менеджмент, включающий корпоративное обучение персонала, направленное на совершенствование текущей деятельности, для динамично развивающегося бизнеса не подходит. Высокие темпы технологического развития

телекоммуникационного бизнеса требуют опережающего развития профессиональных компетенций менеджеров и специалистов. Необходим инновационный менеджмент управления профессионализмом, ориентированный на обеспечение готовности персонала к работе с теми задачами и условиями, которые только еще зарождаются и пока неочевидны, но именно эффективность их решения в скором будущем будет определять успешность бизнеса. Отставание в подготовке к ним неминуемо ведет к потере позиций на рынке и снижению конкурентоспособности.

Поэтому для осуществления модернизации и повышения эффективности использования ТИ промышленных предприятий, необходима система постоянного и ускоренного повышения квалификации менеджеров и специалистов телекоммуникационной сферы, работающая на основе механизма опережающего определения их потребностей в обучении в соответствии с тенденциями изменения информационных и телекоммуникационных технологий.

Цели модернизации предприятий:

- выпуск новой продукции и/или продукции с улучшенными характеристиками;
- повышение эффективности парка технологического оборудования;
- сокращение трудоемкости производственных процессов и, как следствие, оптимизация численности операционного персонала;
- сокращение длительности производственного цикла изготовления продукции;
- сокращение потерь (производительных и непроизводительных);
- сокращение себестоимости изделия (за счет применения прогрессивных технологий, материалов, экономии энерго- и трудовых ресурсов).

Главным вопросом при реконструкции производства является оценка предполагаемой эффективности мероприятий, которая зависит от технико-технологической и логистической проработки вопросов:

- наличия и необходимости модернизации логистической инфраструктуры (агрегатов, технологических линий, складов, путей и пр.);
- выбора новой технологии или модернизации существующей;
- выбора состава технологического оборудования;
- проектирования и изготовления специальных устройств.

Сегодня сложилась парадоксальная ситуация, при которой руководители компаний вкладывают огромные финансовые средства в обновление парка технологического оборудования и при этом откладывают «на потом» решение инфраструктурных задач. При разработке концепции нового производства (или реконструкции существующего) решение логистических проблем должно быть выполнено параллельно с решением технико-технологических задач.

Инфраструктура любого предприятия состоит из двух логистических аспектов: внутренней логистической инфраструктуры (приемка ТМЦ на склад, оптимизация перемещения и запасов в снабжении, производства, минимизация длительности производственного цикла, минимизация потерь и простоев и др.) и внешней логистической инфраструктуры (начиная от концепции оптимального размещения складов, путей, минимизации простоев под погрузкой/выгрузкой, организации работы диспетчерского узла, планировки размещения внешних транспортеров, бункеров, стеллажей, и, заканчивая информационной системой для управления цепочкой поставок).

Предварительная проработка логистических вопросов на этапе проектирования модернизации производства позволяет предотвратить будущие логистические проблемы компании и существенно сэкономить на логистических издержках. В результате выполнения такой работы, предприятие дополнительно сэкономило бы до 20% своих возможных дополнительных затрат на ненужные перемещения, запасы, иррациональные схемы доставки, потери от брака, а также повысило бы производительность работы сотрудников на 10% за счет более равномерной нагрузки на склад хранения.

Модернизировать или менять - этот вопрос решается экономическими расчетами и

сопоставлением затрат и выгоды на несколько лет вперед. Обычно модернизацией существующей технологии занимаются постоянно и непрерывно, а кардинальные технологические перемены будоражат предприятие через каждые 30 - 40 лет.

После выбора вида модернизации, предстоит решить следующую важную задачу - определить состав технологического оборудования. Под выбором состава технологического оборудования подразумеваются:

- Выбор и разработка планировочного решения расстановки существующего и вновь закупаемого оборудования в рамках единой технологической цепи.
- Выбор нового оборудования в рамках всей технологии производства.
- Разработка и выбор уникального технологического оборудования, способного решить многоцелевые задачи модернизации.

Основным фактором, который гарантирует правильность выбора состава технологического оборудования, является четко составленное техническое задание. Если руководство компании поставило задачу оценить потребность предприятия в модернизации оборудования и технологии, то необходимо определить какие мероприятия нужно провести, чтобы выбрать один из трех путей - частичное улучшение, модернизацию в рамках существующей технологии или кардинальную смену технологии и оборудования. Чтобы оценить потребность производства в частичных улучшениях технологии, следует:

- выявить участки, на которых происходят технологические сбои;
- оценить эксплуатационную надежность используемого оборудования;
- определить характер сбоев и их влияние на выполнение всего технологического процесса;
- оценить уровень потерь предприятия - сопоставить затраты на частичные улучшения с получаемой выгодой (в том числе устранение потерь).

Чтобы определить необходимость модернизации производства в рамках существующей технологии, требуется: выявить «узкие места» в технологии; определить влияние «узких мест» на применение технологии на смежных участках, воздействие на окружающую среду; составить схему «производительности материального потока», показав на ней, какие элементы системы, возможно, улучшить, а какие требуют замены на аналогичные по производительности; сопоставить затраты на улучшение и замену оборудования в рамках существующей технологии и спрогнозировать экономические характеристики производства и реализации на пять лет вперед.

В случае если, например, предполагается существенное увеличение спроса (реализации), имеет смысл проработать вопрос кардинальной смены оборудования в рамках совершенно новой технологии производства. Кардинальную смену технологии и оборудования часто применяют при проектах оптимизации внутренней логистики производства: например, когда укрупняют и выстраивают цеха в последовательности движения производственного цикла изготовления продукта (соответственно, переносить при этом устаревшее оборудование нецелесообразно). При реконструкции производства самой «простой» и самой последней в рассматриваемом ряду задач модернизации является «расшивка узких мест» с помощью самостоятельно изготовленных специальных приспособлений. На этапе анализа (аудита) существующих технологий часто возникает вопрос о целесообразности модернизации какой-либо части технологической цепочки, в результате чего, выявляется необходимость проектирования и изготовления специальных устройств, способствующих выполнению поставленных целей модернизации. По конструкции специальные устройства могут представлять собой как небольшие узлы, так и солидные технологические установки. Для успешного выполнения проекта модернизации необходимо:

1. Сформировать план-график и иметь четкие представления о виде и уровне модернизации (производство, цех, участок, тип оборудования, номер, часть, бюджет, срок, ответственный).
2. Составить грамотное техническое задание, с привлечением третьей (независимой)

стороны.

3. Сформировать бюджет модернизации из пяти частей: капитальные затраты; расходы на логистику; нематериальные расходы; мотивационный фонд рабочей группы (обязательное условие успешности проекта); накладные расходы.

4. Спрогнозировать финансовые возможности предприятия с учетом внутренних и внешних макроэкономических показателей.

5. Провести конкурс на замещение вакансии руководителя проекта модернизации или заказать рекрутинговому агентству.

6. Сформировать рабочую группу по проекту модернизации на основе не только умений, но и психологической совместимости сотрудников.

7. Разработать и утвердить бизнес-процесс, регламент, показатели оценки вклада каждого участника, а также порядок, сроки и формы отчетности рабочей группы.

8. Еженедельно контролировать и регулировать творческий процесс (посредством нематериального и материального стимулирования).

Только проведя все перечисленные мероприятия, можно выработать стратегию инновационного развития предприятия.

Инновационные обследования в России, как заметил Л. Гохберг, ректор ГУ-ВШЭ, были запущены в 1994 году и проводятся практически уже 15 лет, «причем характер ежегодных обязательных обследований и тот динамический ряд, который мы накопили в этом плане, гораздо длиннее, чем в европейских странах». Эти обследования базируются на международных стандартах и идут в одном русле с европейскими обследованиями инноваций «Community innovation servay». Первоначально эти обследования были сфокусированы на технологических инновациях, позднее к ним добавились организационные и маркетинговые инновации, которые базируются на отчетности предприятий как статистических единиц и предполагают очень детальную классификацию видов инновационной деятельности, на основе которой предприятия идентифицируют свою инновационную активность. Если же посмотреть на эффективность и результативность существующих в России инновационных систем, то можно проиллюстрировать это такими цифрами: в России соотношение между объемом инновационной продукции и затратами на технологические инновации составляет примерно 5 к 1, а в европейских государствах, например в Италии, эта пропорция выглядит как 18 к 2, в Дании и Франции — 21 к 3, в Германии — 25 к 5, то есть на порядки выше, чем в России. Эти показатели отражают системные проблемы и российской экономики, и инновационной сферы в России, которые не могут не учитываться при построении стратегии инновационного развития. Организационные инновации в основном сводятся к внедрению различных видов систем управления на основе информационно-коммуникационных технологий, систем контроля качества и различных новых маркетинговых стратегий.

## СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Вальяно, Д. Информационные технологии: расходная статья или фактор роста? [Текст] / Д. Вальяно // Межрегиональная группа ученых – институт проблем новой экономики. - 2006. - № 2-3.
2. Глазьев, С.Ю. Экономическая теория технического развития [Текст] / С.Ю. Глазьев. - М.: Наука, 1990.
3. Гохберг, Л.М. Инновации: нужна кардинальная реформа [Текст] / Л.М. Гохберг. - 2008.
4. Денисон, Э. Исследование различий в темпах экономического роста [Текст] / Э. Денисон. - М.: Прогресс, 1971.
5. Ефанов, А. Тенденции развития телекоммуникационных ТНК [Текст] / А. Ефанов // Мировая экономика и международные отношения. - 2006. - №11.
6. Клавдиенко, В. Стимулирование инновационной активности [Текст] / В. Клавдиенко // Общество и экономика. - 2006. - №7-8.

**Гнидченко Алексей Александрович**

Орловский государственный технический университет  
302040, г. Орел, Наугорское ш., 29

Аспирант кафедры «Мировая экономика и статистика»  
Тел. 8-910-266-38-57  
E-mail: gnidchenko@gmail.com

УДК 339.138:330.132

Н.С. МЕЩЕРЯКОВА

## АНАЛИЗ СОДЕРЖАНИЯ ПОНЯТИЙ «ПОЛЕЗНОСТЬ» И «ЦЕННОСТЬ» ТОВАРА В МАРКЕТИНГЕ КАК ПРИКЛАДНОЙ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ НАУКЕ

*В маркетинге, как прикладной экономической науке, широко применяются термины, которые имеют свою историю изучения в экономической теории. В данной статье рассматриваются понятия «полезность» и «ценность», сквозь призму теоретических подходов ведущих экономистов и маркетологов. Также более подробно рассмотрено понятие рационального выбора потребителя и влияние на него категорий «полезность» и «ценность».*

**Ключевые слова:** полезность продукта, ценность продукта, рациональный выбор.

*In marketing, as applied economic science, are widely used terms that have a long history of study in economic theory. This article discusses the concept of «utility» and «value» through the prism of the theoretical approaches of leading economists and marketers. Also more on the notion of rational consumer choice and influence on the categories of «useful» and «value».*

**Key words:** utility of a product, value of a product, rational choice.

Экономическая теория является фундаментом целого комплекса экономических наук, в том числе, таких как маркетинг, поэтому целесообразно рассматривать понятия маркетинга, с точки зрения экономической теории, чтобы понять их взаимосвязь. Полезность и ценность являются широко применяемыми в маркетинге и экономической теории понятиями, осознание применения которых невозможно без их внимательного анализа.

Осознание полезности и ценности товара в контексте экономической мысли невозможно без изучения поведения потребителя. Л. Роббинс отмечала, что «экономическая наука является наукой, изучающей поведение с точки зрения соотношения между целями и ограниченными средствами, которые могут иметь различное употребление» [2].

В трудах экономистов посвященных исследованию экономического поведения прикладной характер исследования и соответствующее понимание его предмета подчеркивается в самом определении.

Так Д. Эджел, Р. Блэкуэлл и П. Миннард, указывают, что изучение поведение потребителя «традиционно понимается, как выяснение того, почему люди покупают – в том смысле, что продавцу легче разрабатывать стратегии влияния на потребителя, когда он знает, почему покупатель приобретает определенные товары и марки» [3].

Классик экономической мысли А.Смит в своих работах выделял у каждого товара потребительскую и меновую стоимость. При этом само понятие «потребительская стоимость» он оставил без рассмотрения, но при этом в данное понятие А.Смит вкладывал смысл возможности отдельного предмета, блага, удовлетворить потребность человека, причем не конкретную, а общую, то есть способность товара быть полезным и обладать ценностью для потребителя.

А. Смит заметил, что товары, обладающие полезностью, черпают свою меновую стоимость из двух источников: своей редкости и количества труда, требующегося для их производства.

Как заметил в этой связи М. Блауг, «во времена Смита...отвергали теорию ценности, основанную на понятии полезности, поскольку казалось, что установить количественную связь между полезностью и ценой, - об этой трудности тогда просто не задумывались.

Скорее, в то время просто не видели связи между полезностью в том смысле, в какой мы ее понимаем сегодня, и ценой» [2].

Далее Д. Рикардо в своей работе рассматривал тоже именно меновую стоимость. «Товар есть внешний предмет, вещь, которая удовлетворяет своими качествами человеческие потребности различного рода» [3].

Интересна позиция И. Бентама, который в своих научных изысканиях указывал на то, что каждый человек стремится к тому, что дает ему наибольшее счастье. Этот автор считал, что процесс выбора управляется законом, который необходим для того, чтобы манипулировать им с помощью вознаграждений и наказаний. При этом И.Бентам выделил два принципа действия потенциального потребителя:

1) принцип наибольшего счастья – является нормативным ориентиром при принятии решений;

2) принцип психологического гедонизма – позитивный настрой по поводу того, как ведут себя люди [2].

В обоих принципах основным понятием у И.Бентама является нечто, обозначающееся термином *utility* и понимаемое как полезность, счастье, удовольствие, наслаждение и т.д.

К.Маркс также рассматривал товар, как внешний предмет, вещь, способную удовлетворять ту или иную потребность человека, но при этом он дополнял товар возможностью обмениваться в определенных количественных пропорциях на другие вещи. В основе этого свойства товара лежит его полезность. Без этого свойства всякое передвижение вещи от одних лиц к другим является бессмысленным.

Вальрас выступал с критикой марксизма, ибо марксизм исходит из предпосылки, что труд является единственным источником стоимости товара, что она представляет собой овеществленный труд и что труд различной квалификации может быть сведен к чему-то общему.

Эти идеи, уходящие своими корнями к Адаму Смиту, получили затем логическое завершение в теории Карла Маркса. Однако, говорил Вальрас, они не перестали быть ошибочными. Ведь новейшие экономисты-теоретики установили, что стоимость определяется полезностью вещей и их редкостью и что она пропорциональна «интенсивности предельной потребности в них», то есть их предельной полезности.

Одним из начальных направлений при изучении понятия полезность и ценность товара является такое направление экономической мысли, как маржинализм - теория, сформировавшаяся в конце XIX-начале XX вв. на основе понятий предельной полезности и производительности товара.

В литературе можно встретить названия - «теория предельной полезности» или «субъективно-психологическая теория», которые, по существу, идентичны маржинализму. Его основными представителями являются У.С. Джевонс, А. Маршалл, Дж. Хикс, Л. Вальрас, К. Менгер, Е. Бем Беверк, Ф.Визер

Вальраса можно считать одним из первооткрывателей этого важнейшего понятия – предельная полезность. Он дал ему название *garete* и выразил его следующим образом: предельная полезность есть убывающая функция потребленного количества, и она пропорциональна уплаченной цене [2].

Предельная полезность, по его мнению, достигается в том случае, когда последние из расходуемых потребителем средств с учетом его предпочтения к тому или иному продукту принесут ему одинаковое удовлетворение; это и есть точка экономического равновесия.

В концепции Вальраса содержатся также предпосылки становления теории о сравнительных оценках полезности товара разными лицами. Однако известный переводчик Вальраса Уильям Жаффэ указывает, что Вальрас скорее предвосхитил одно из положений теории благосостояния, согласно которому возрастание полезности, извлекаемой на рынке одним лицом, происходит за счет уменьшения полезности, достигающейся другому лицу.

У. Джевонс пытался теоретически обосновать способ, с помощью которого, по его мнению, измерялась полезность.

Однако основным фактором, определяющим стоимость, является не полезность, а представления о полезности в свою очередь основываемые на бентамовской психологической теории наслаждения и страдания. Наслаждение, писал Джевонс, имеет два измерения: интенсивность и продолжительность. Можно даже различать валовое и чистое наслаждение; для того, чтобы определить чистое наслаждение, нужно из валового наслаждения вычесть валовое страдание.

С течением времени наслаждение уменьшается, а его величина зависит, понятно, от наличного предложения товара, которое приносит соответствующий вид наслаждения. Полезность, определяемая, как отношение потребителя к потребляемому товару, уменьшается подобно наслаждению, по мере того, как количество товара увеличивается.

К. Менгер основоположник австрийской школы маржинализма первым предпринял попытку показать зависимость полезности от редкости предметов потребления. Он утверждал, что основным исходным пунктом исследования являются человеческие потребности. Эти потребности Менгер определил, как разновидность неудовлетворенных желаний или неприятных ощущений, которые проистекают от нарушения своеобразного физиологического равновесия. Далее он утверждал, что при ограниченности ресурсов перед индивидом возникает проблема, как наилучшим образом распределить свои средства для удовлетворения потребностей [3].

Основной труд Бем-Баверка, переведенный на русский язык, называется «Основы теории ценности хозяйственных благ». Именно Бем-Баверк для оценки субъективной полезности предлагает использовать шкалу потребностей, упорядоченных по степени их важности для индивида:

- 1) потребности, неудовлетворение которых ведет к смерти;
- 2) потребности, неудовлетворение которых ведет к болезни;
- 3) потребности, неудовлетворение которых ведет к кратким страданиям;
- 4) потребности, неудовлетворение которых ведет к малым неприятностям [5].

Предельная полезность при этом есть крайняя в ряду полезностей, удовлетворяющая наименее насущную потребность индивида.

Наряду с Вальрасом и вслед за Бем – Баверком, Фридрих фон Визер ввел сам термин предельная полезность, а также понятие альтернативных издержек. Альтернативные издержки производства продукта зависят от альтернативных возможностей, которыми приходится жертвовать для того, чтобы производить этот продукт. На основе альтернативных издержек формулируется закон Визера: действительная полезность (ценность, стоимость) какой-либо вещи есть недополученные полезности других вещей, которые могли быть произведены с помощью ресурсов, потраченных на производство данной вещи [4].

В итоге становится ясным, что не ценность и цена зависят от издержек производства, а, напротив, благодаря наличию ценности у потребительских благ и процессу вменения образуются оценки производственных ресурсов, формирующие издержки и тем самым ценности и цены.

Т. Веблен считал, что, приобретая товар на рынке, покупатель смотрит в первую очередь не на его реальную стоимость, а на внешний вид и другие признаки, свидетельствующие о престижности товара. В пользу своей теории «демонстративного», то есть показного поведения Веблен приводит тот факт, что низкая цена нередко отпугивает покупателей, так как они считают цену показателем престижа. Более подробно эта теория будет рассматриваться позже.

Дж. Хикс, подобно В.Парето, считал необходимым отказаться от абсолютного измерения предельных полезностей и сконцентрировать внимание на предпочтении одних товаров другим. В.Парето и Дж. Хикс исходили из наличия у потребителя определенной субъективной шкалы предпочтений. Потребитель приобретает товар ради его полезности - свойства удовлетворять потребности.

Во-первых, потребности человека насыщаются постепенно, т.е. удовлетворяются по мере того, как используется благо. Общая полезность при этом возрастает. Общая полезность экономического блага - это суммарная полезность всех составных частей потребляемого блага.

Во-вторых, интенсивность или напряженность потребности по мере потребления уменьшается. Следовательно, полезность каждой дополнительной части блага для потребителя должна также убывать.

Интересны для рассмотрения и анализа данного термина эксперименты Д. Канемана и А. Тверски. Они обнаружили принцип, ставший значительным вкладом в экономическую науку: люди в условиях неопределенности руководствуются, прежде всего, оценкой возможных отклонений контрольных показателей от референтного уровня, а не общей величиной благосостояния (богатства). Причем, большинство людей менее склонны нести потери, чем получить выигрыш такой же ценности (с той же степенью вероятности). Этот вывод противоречит положительной традиционной теории ожидаемой полезности. Они сформировали, таким образом, теорию перспективы (prospect theory), согласно которой, человек не способен правильно оценивать будущие выгоды в абсолютном выражении, на самом деле он оценивает их в сравнении с некоторым общепринятым стандартом, стремясь, прежде всего, избежать ухудшения своего положения. С помощью теории перспективы, можно объяснить многие нерациональные поступки людей, не объяснимые с позиций «человека экономического».

Потребители в пределах своих денежных доходов максимизируют полезность в соответствии с рыночными ценами, получая одинаковую предельную полезность на один рубль от каждого покупаемого продукта.

Производители максимизируют прибыль, применяя факторы производства в таких количествах и пропорциях, которые позволяют получать одинаковую предельную полезность на каждый рубль затрат. В результате, предельная цена предложения конечного продукта уравнивается с ценой спроса на него.

В экономической теории существует два подхода к оценке полезности: кардиналистский (количественный) и ординалистский (порядковый). Количественный подход к анализу полезности основан на представлении о возможности измерения различных благ в гипотетических единицах полезности - ютилах (от англ. utility - полезность).

Следует подчеркнуть, что количественные оценки полезности того или иного товара или товарного набора имеют исключительно индивидуальный, субъективный характер. Количественный подход не предполагает возможности объективного измерения полезности того или иного товара в ютилах.

Один и тот же продукт может представлять большую ценность для одного потребителя и никакой ценности - для другого. Количественный подход обычно не предусматривает также возможности соизмерения объемов удовлетворения, получаемых различными потребителями.

Итак, в количественной теории полезности предполагается, что потребитель может дать количественную оценку в ютилах полезности любого потребляемого им товарного набора.

В противоположность кардиналистскому подходу был выдвинут ординалистский (порядковый) подход, не предполагающий возможности измерения полезности и основанный на простой возможности сравнения и упорядочения потребителем товарных наборов с точки зрения их предпочтительности.

Этот подход, требующий от теории поведения потребителя значительно менее жестких допущений, чем количественный подход, выглядел в глазах экономистов и более близким к реальности. При этом, естественно, более предпочтительны наборы товаров, имеющие более высокий уровень полезности, и равноценны наборы, имеющие одинаковый уровень полезности.

Экономисты неоднократно пытались избавиться от термина «полезность», имеющего некоторый оценочный характер, найти ему подходящую замену. Так, известный русский экономист Н. Х. Бунге предлагал использовать термин «годность» (Nutze - нем.).

Итало-швейцарский экономист В. Парето предлагал заменить термин «полезность» неологизмом *orhelimite*, означавшим соответствие между вещью и желанием. Французский экономист Ш. Жид предлагал использовать термин «желаемость» (*desirabilite* - фр.), считая, что он «не предполагает у желания нравственных или безнравственных черт, разумных или безрассудных».

Тем не менее, термин «полезность» пережил своих критиков и используется поныне. Причем не только в экономике, но и ряде других смежных наук, или наук, основой, которых является экономика.

С экономической точки зрения, полезность подразумевает соответствие ее разумным интересам потребителя. Считается, что рациональный потребитель стремится максимизировать общую полезность потребляемых им благ.

В маркетинге же полезность товара (или блага) представлена, как свойство, которое характеризует выбор потребителя.

Полезность блага - это способность экономического блага удовлетворять одну или несколько человеческих потребностей [1].

Безусловно, для каждого человека полезность отдельного продукта своя, ее непросто измерить. У теории полезности немало сложных и даже противоречивых моментов, но существуют общие для всех потребителей закономерности, связанные с полезностью.

- 1) Потребители не всегда ведут себя рационально;
- 2) Поведение потребителя влияет на спрос.

Американский экономист Х. Лейбенстайн разделил потребительский спрос на две большие группы: функциональный и нефункциональный [4].

Функциональным спросом является спрос на блага, который определяется исключительно потребительскими свойствами, которые присущи экономическому благу (товару или услуге). Функциональный спрос зависит от максимизации функции полезности потребителя, он убывает или возрастает в зависимости от качеств этого блага, с точки зрения потребителя, качеств, которые повышают полезность потребителя.

Нефункциональным спросом является спрос, который вызван факторами, не связанными с присущими экономическому благу качествами. То есть спрос на данное благо возрастает или падает вне зависимости от того, каково на самом деле его качество и насколько его потребление максимизирует функцию полезности потребителя. Здесь «включаются» психологические законы поведения людей, поэтому понятие рациональности отступает на второй план. В нефункциональном спросе могут быть выделены социальный, спекулятивный и нерациональный факторы, влияющие на него (рисунок 1)

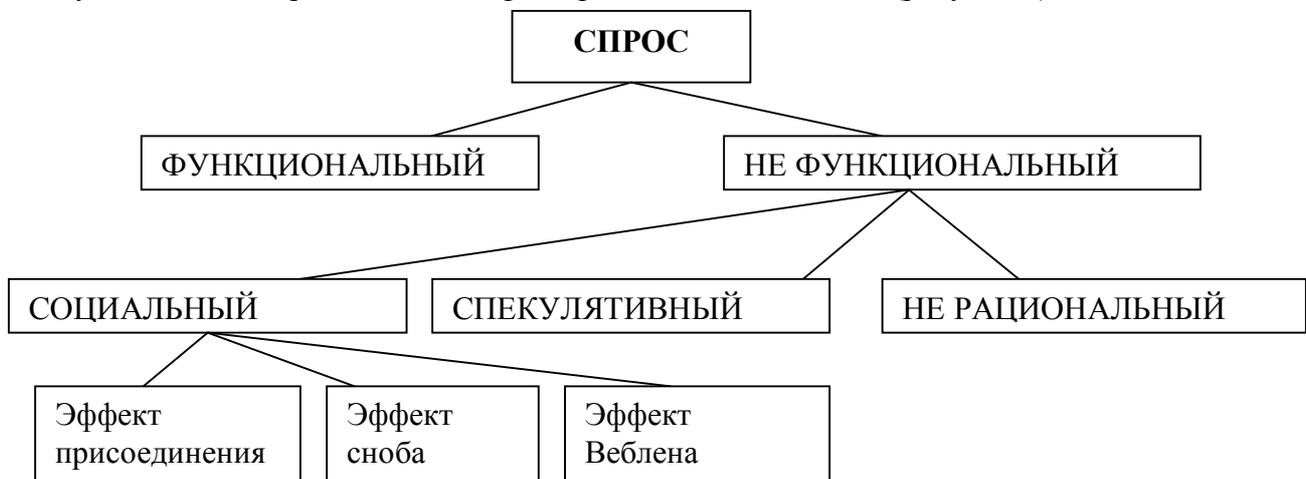


Рисунок 1 - Структура потребительского спроса

Первый (социальный фактор) связан с отношением покупателей к товару. Одни стремятся выдержать общий стиль и покупают товары, которые приобретают те, на кого они равняются. Поэтому Х. Лейбенстайн выделяет три типичных взаимных влияния:

1) Эффект присоединения к большинству. Под эффектом присоединения к большинству понимается эффект увеличения потребительского спроса, связанный с тем, что потребитель, следуя общепринятым нормам, покупает тот же самый товар, который покупают другие. Именно через эффект присоединения к большинству и объясняются разные веяния моды, когда люди приобретают вещи, совершенно ненужные, но покупаемые всеми, потому что это модно.

2) Эффект сноба. Под эффектом сноба понимается эффект изменения спроса из-за того, что другие люди потребляют этот товар. Обычно реакция направлена в противоположную сторону по отношению к общепринятой. Если другие увеличивают потребление данного товара, то покупатель-сноб его сокращает.

3) Эффект Веблена. Таким термином Х. Лейбенстайн называет престижное или демонстративное потребление [4], когда товары приобретаются для того, чтобы произвести неизгладимое впечатление на других. Цена товара в этом случае складывается из двух составных частей: его реальной стоимости и престижной. Поэтому под эффектом Веблена понимается эффект увеличения потребительского спроса, связанный с тем, что товар имеет более высокую (а не более низкую) цену.

Принципиальное различие эффекта Веблена от эффекта сноба, заключается в том, что эффект сноба зависит от размеров потребления остальных, тогда как эффект Веблена зависит прежде всего от цены.

Следует все-таки заметить, что потребители в большей или меньшей степени иррационального спроса часто совершают покупки, переосмысление которых в дальнейшем вызывает чувство неудовлетворения или упущенной выгоды.

Г. Саймон подверг критике теорию о максимизирующем поведении потребителей и фирм. В реальном времени потребитель ведет себя по-другому, и это объясняется двумя особенностями его мышления.

1. Существует некоторый уровень устремлений (*aspirational level*), который человек считает для себя удовлетворительным, и к которому стремится. Если он не может его достигнуть в течение некоторого времени, этот уровень пересматривается в сторону понижения. Если этого не происходит, то начинается эмоциональный выход - апатия, агрессия и т. д. Таким образом, потребители стремятся к некоторому удовлетворительному состоянию, а фирмы стремятся к некоторому удовлетворительному уровню продаж или прибыли.

2. Саймон подверг критике неявно делаемое предположение о вычислительных способностях людей. У каждого потребителя или управляющего фирмы существует оптимальное решение, которое действительно максимизирует его целевую функцию. Но проблема в том, что это решение нужно найти до того, как принять решение - ведь индивиду нужно проанализировать бесчисленное количество вариантов [5].

Таким образом, ни один человек не может действительно максимизировать значение своей целевой функции, так как не знает, как именно ему нужно действовать. В том числе управляющий фирмы не может максимизировать прибыль фирмы, так как не может рассмотреть все реально допустимые варианты.

Вместо этой абсолютной рациональности наблюдается ограниченная рациональность (*bounded rationality*) - человек рассматривает небольшое количество вариантов, существенно различающихся друг от друга, и выбирает тот, который находится в наибольшей согласии с его уровнем устремлений.

Но нас в большей степени интересует рациональный спрос, то есть рациональный потребитель, который заботится о своей безопасности при приобретении конкретного товара, а также в состоянии рассчитать свою выгоду от его приобретения.

Товар — это не только технические характеристики, качественные параметры и упаковка. В первую очередь, товар - это выгода, которую приобретает потребитель, становясь обладателем данного товара. Рассмотреть товар как набор выгод, воплощенных в реальном исполнении и подкрепленных дополнительными услугами и усовершенствованиями, поможет многоуровневая модель товара (рисунок 2).

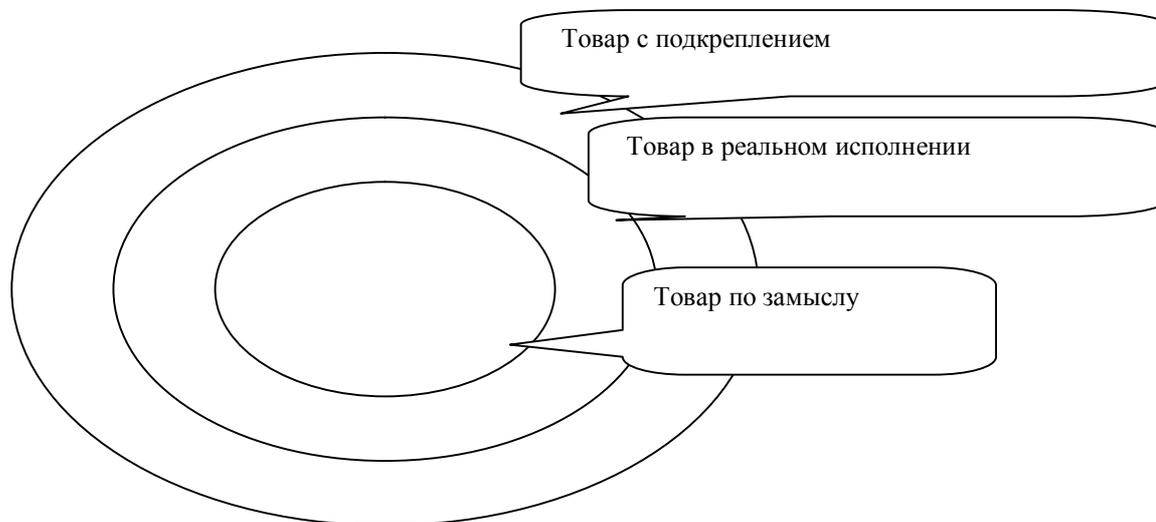


Рисунок 2 - Многоуровневая модель товара [4]

Покупатели приобретают товары и услуги компаний, которые, по их мнению, предлагают им большую ценность. Воспринимаемая потребителями ценность включает в себя три составляющие: ощущаемые выгоды торговой марки компании, цена товара и издержки, связанные с владением им.

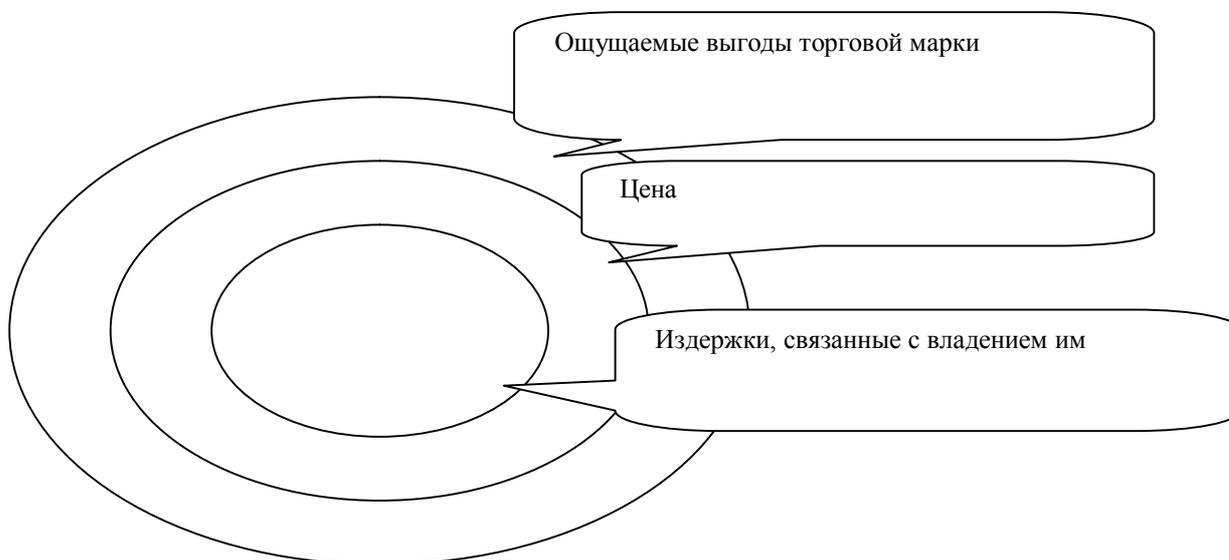


Рисунок 3 - Воспринимаемая потребителями ценность товара

Основным фактором, действующим на потребителя товара, являются ощущаемые выгоды торговой марки, вторым по значимости будет цена и третьим критерием будут издержки, связанные с владением им.

Высокая цена товара может компенсироваться в глазах потребителя предложением воспринимаемых выгод пользования им и/или низкими издержками владения.

Можно предположить, что компания, предлагающая большие выгоды, более низкую цену или издержки владения, имеет преимущество перед конкурентами.

Потребитель в данном случае, выберет рационализированную полезность, как совокупность трех составляющих ранее перечисленных факторов.

Испытывая потребности в тех или иных благах, потребители вынуждены постоянно определять полезность этих благ, так как в условиях их ограниченности приходится делать выбор. Для этого потребители постоянно сравнивают полезность тех благ, которые им необходимы и доступны.

Полезностью называется то удовлетворение, которое благо приносит потребителю. Определяя для себя степень полезности того или иного блага, потребитель оценивает размер той пользы, которую принесет ему потребление блага. Для этого каждый потребитель как бы выстраивает для себя шкалу, по которой он оценивает размер пользы для себя от различных благ. Оценка полезности зависит от субъективных и объективных обстоятельств. На уровне индивидуума она часто весьма субъективна. Во-первых, оценка полезности одного и того же блага для разных индивидуумов может отличаться. Во-вторых, даже у одного индивидуума оценка полезности одного и того же блага зависит от обстоятельств его потребления.

Ценность же — это денежная оценка потребителем полезности блага. Обычно она определяется потребителем так: к цене лучшего из доступных ему альтернативных товаров (цена такого товара называется ценой безразличия) потребитель прибавляет (вычитает) свою денежную оценку положительных и отрицательных отличий данного товара от базового (т.е. берущегося за базу).

Итак, исходя из вышеперечисленных мнений можно предположить, что большую часть потребительского пространства можно охарактеризовать рациональным спросом, т.е. спросом, обусловленным ценностью и полезностью, присущими товару.

При этом понятие «полезность» охватывает различные области экономического знания и широко применяется не только в экономической теории, но и маркетинге. Он дает наиболее значимый теоретический фундамент для выявления потенциального, рационального потребителя товара.

## **СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Автономов, В.С. Модель человека в экономической науке [Текст] / В.С. Автономов. - СПб.: Экономическая школа, 1998. – 232 с.
2. Блауг, М., Экономическая мысль в ретроспективе [Текст] / М. Блауг. - М.: Дело Лтд, 1994. – 388 с.
3. Грошев, И. Психология экономических отношений [Текст] / И. Грошев, В. Юрьев // Общество и экономика, – 2005. - № 6. – С. 123
4. Саймон, Г. Теория принятия решений в экономической теории и науке о поведении [Текст] / Г. Саймон // Теория фирмы. - СПб.: Экономическая школа, 1995. С. 54 – 72.
5. Селигмен, Б. Основные течения современной экономической мысли. [Текст] / Б. Селигмен. - М.: Прогресс 1968 – 536 с.

**Мещерякова Наталия Сергеевна**

Орловский государственный технический университет

302020, г. Орел, Наугорское ш., 298

Соискатель

Тел.: 4(862) 47-52-60

E-mail: nataliabonne@mail.ru

М.А. ГУРЬЯНОВ

## ЭФФЕКТИВНОСТЬ И ФИНАНСОВАЯ УСТОЙЧИВОСТЬ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

*В статье автором проанализированы основные показатели производственной деятельности и ресурсного потенциала сельскохозяйственных организаций Орловской области, проведена оценка структуры и рентабельности выручки и выявлены направления повышения эффективности и финансовой устойчивости сельскохозяйственных организаций Орловской области.*

**Ключевые слова:** сельскохозяйственная организация, ресурсный потенциал, рентабельность, финансовая устойчивость.

*In the article the author analyzes the main indicators of industrial activity and resource potential of the agricultural organizations of the Orel region, assess the structure of revenue and profitability and identified ways of increasing efficiency and financial sustainability of the agricultural organizations of the Oryol region.*

**Key words:** Agriculture Organization, the resource potential, profitability, financial stability.

Как и в других регионах страны, в Орловской области функционируют сельскохозяйственные предприятия различных организационно-правовых форм. Удельный вес конкретных организационно-правовых форм от общего числа сельхозпредприятий области на конец 2005 и 2009 гг. составил (%):

- открытые акционерные общества (ОАО) 16,2 и 10,7;
- закрытые акционерные общества (ЗАО) 13,6 и 12,4;
- общества с ограниченной ответственностью (ООО) 40,8 и 55,1;
- производственные кооперативы (СПК) 17,7 и 13,3;
- прочие организационно-правовые формы 11,7 и 8,5.

Имеются точки зрения, что переходы из одной формы в другую могут влиять на эффективность хозяйствования, в том числе и на уровень производительности труда [1].

Как показывают наши исследования, в среднем за 2005-2009 гг. удельный вес прибыльных хозяйств по отдельным типам сельхозпредприятий области сложился так: ОАО - 68%; ЗАО - 74%; ООО - 72%; СПК - 72%; прочие типы - 78%. Можно сказать, что в Орловской области значимость организационно-правовой формы хозяйств, с позиций их эффективности, не так велика. Очевидно сказывается влияние того факта, что многие сельхозпредприятия области входят в состав интегрированных формирований, где уровень эффективности хозяйств в значительной степени формируют управляющие компании этих формирований.

Таблица 1 - Основные показатели производственной деятельности сельскохозяйственных организаций Орловской области (по сводным годовым отчетам Департамента аграрной политики)

Показатели	2007	2008	2009
Число хозяйств	250	232	225
Численность работников	23246	21745	22262
- на одно хозяйство	93	94	99
Площадь сельхозугодий, тыс. га	1040	1124	1235
- на одно хозяйство, га	4162	4846	5489
Поголовье КРС, тыс. голов	120,9	105,2	101,9
- на одно хозяйство, голов	483	453	453
<b>Производство</b>			
Зерновые, тыс. тонн	980	1657	1819
- на одно хозяйство, тонн	3922	7142	8086

Продолжение таблицы 1

Сахарная свекла, тыс. тонн	873	871	766
- на одно хозяйство, тонн	3493	3755	3404
Скот и птица, живой вес, тыс. тонн	30,6	37,9	49,4
- на одно хозяйство, тонн	122	163	220
Молоко, тыс. тонн	127,8	132,4	138,7
- на одно хозяйство, тонн	511	571	616

Динамика основных производственных показателей сельхозпредприятий области за последние 3 года представлена в табл. 1. Как следует из этих данных, общая численность работников за 2 года сократилась не существенно (на 4,2%), а в расчете на одно хозяйство этот показатель имеет тенденцию к росту, так как продолжается сокращение числа хозяйств. Располагаемая площадь сельхозугодий как в целом, так и на одно хозяйство постепенно растет (соответственно на 18,7 и 31,9%). Прослеживается четкая тенденция сокращения поголовья крупного рогатого скота как в целом, так и в расчете на одно хозяйств. Объемы производства зерна, сахарной свеклы и живого веса скота и птицы выросли очень значительно, особенно в расчете на одно хозяйство. Производство молока также растет – валового объема на 8,5%, в расчете на одно хозяйство на 20,6%

Изменения в масштабах производства и стабилизация численности работников могут стать факторами, влияющими на эффективность сельхозпредприятий [2]. Однако следует отметить, что средние размеры хозяйств не в полной мере могут отражать реальные возможности многих из них, потому что обеспечение роста эффективности хозяйствования осуществляется за счет масштабов производства, где имеет место значительная дифференциация сельхозпредприятий по площади земельных угодий и поголовью крупного рогатого скота.

Мы считаем, что в условиях Орловской области к числу «малых» сельхозорганизаций следует отнести хозяйства с площадью земельных угодий до 1000 га, к «средним» - с площадью 1001-4000 га, к «крупным» - свыше 4000 га. Именно такая дифференциация по площадям сельхозугодий может сказаться достаточно значимо на эффективности производства при прочих равных условиях хозяйствования. Наши расчеты по данным сельскохозяйственной переписи, показывают, что на 01.07.2006 г. доля «малых» сельхозпредприятий в общей численности хозяйств примерно 47%, здесь в среднем на одно хозяйство приходится 227 гектар земельных угодий. На таких площадях сложно обеспечить эффективное использование техники, рабочей силы, других производственных ресурсов.

Удельный вес «средних» хозяйств по площади земельных угодий около 23%, в среднем на одно хозяйство здесь приходится 2350 гектар. Очевидно, что на таких площадях могут применяться производительная техника, имеется возможность сокращения расхода нефтепродуктов на 1 га и доли постоянных затрат в себестоимости продукции и т.п.

Доля «крупных» хозяйств около 24%, в среднем на одно хозяйство здесь приходится около 8950 га земли. На таких площадях широкие возможности для оптимизации севооборотов, уточнения специализации производства, сокращения прямых и накладных расходов, снижении себестоимости продукции, повышении производительности труда, роста эффективности хозяйствования за счет многих других факторов.

Такая же значительная дифференциация сельхозпредприятий Орловской области по поголовью крупного рогатого скота. В 2006 году почти половина из 416 обследованных сельхозпредприятий области не содержали крупный рогатый скот. Что касается эффективности производства и уровня производительности труда, при обслуживании крупного рогатого скота, то наихудшие позиции у хозяйств с поголовьем животных до 100 голов. Здесь менее эффективно используются скотные дворы, оборудование, ниже нагрузки в среднем на одного занятого, выше расходы многих видов оборотных средств в расчете на голову скота.

Проведенный нами анализ свидетельствует о продолжающемся сокращении технической базы сельскохозяйственных организации области, что приводит к росту

нагрузок на технику. За 1990-2009 гг. нагрузка пашни на один трактор выросла с 79 до 221 га или 2,8 раза, посевов зерновых на один комбайн со 114 до 381 га или 3,3 раза. В целом, энергетические мощности сократились с 5,9 до 1,6 млн. л.с. или 3,7 раза. С учетом сокращения посевных площадей, в расчете на 100 га посевов энергетические мощности сократились с 385 до 211 л.с. или 1,8 раз. В связи с более высокими темпами сокращения численности работающих, энергетические мощности в расчете на одного работника выросли с 58 до 76 л.с. или на 31%. За этот же период многократно сократились объемы вносимых в почву минеральных и органических удобрений.

Таблица 2 - Ресурсный потенциал сельскохозяйственных организаций Орловской области (по сводным отчетам, в фактических ценах)

Показатели	2007	2008	2009
Площадь сельхозугодий, тыс. га	1040	1124	1235
Кадастровая цена 1 га, тыс. руб.	26,7	26,7	26,7
Общая стоимость сельхозугодий, млн. руб.	27768	30011	32975
Численность работников, человек	23246	21745	22262
Стоимость рабочей силы, млн. руб.	1490	2130	2509
Стоимость оборотных средств, млн. руб.	11563	16168	19449
Стоимость основных средств, млн. руб.	9462	15624	16187
Всего, млн. руб.	50283	63933	71120
<u>Структура ресурсного потенциала, %</u>			
Земля	55,2	46,9	46,4
Рабочая сила	3,0	3,3	3,5
Оборотные средства	23,0	25,3	27,3
Основные средства	18,8	24,5	22,8
<u>Ресурсообеспеченность</u>			
Рабочая сила, основные и оборотные средства на 100 га, тыс. руб.	2165	3018	3089
<u>На одного работника:</u>			
- площадь сельхозугодий, га	44,7	64,8	55,5
- стоимость оборотных и основных средств, тыс. руб.	904,5	1832	1601

В таблице 2 представлена динамика ресурсного потенциала сельхозорганизаций области за 2007-2009 гг. (расчеты автора по данным сводных отчетов). Стоимость сельхозугодий определена по кадастровой цене, утвержденной в 2006 г. Фактическая сумма заработной платы с отчислениями принята в качестве стоимости рабочей силы. Стоимость оборотных средств отражает балансовую сумму на конец соответствующего года. Стоимость основных средств также отражает их наличие на конец года за минусом износа. Данные таблицы 2 показывают, что прослеживается четкая тенденция увеличения ресурсного потенциала. Рост стоимости оборотных средств в значительной мере связан с их удорожанием. В составе оборотных средств на конец 2009 г. 51% представляют запасы – семена, корма, стоимость животных на выращивание, готовая для реализации продукция и т.п. За 2 года себестоимость большинства запасов (по которой они отражены на балансе каждого года) значительно выросла. Так, себестоимость зерна выросла на 9%, сена в среднем 41%, силоса 39%, прирост молодняка крупного рогатого скота составил 57% и т.д. По многим позициям именно за счет этого фактора наблюдается рост стоимости оборотных средств. Например, на конец 2007 г. поголовье молодняка крупнорогатого скота составляло 77,7 тыс. голов по средней стоимости одной головы 11,7 тыс. рублей. На конец 2009 г. это же поголовье сократилось до 66,2 тыс. голов, но стоимость одной головы уже составила 18,1 тыс. рублей, при этом общая стоимость выше по сравнению с 2007 г.

Приблизительно такая же ситуация с основными средствами. За 2 года число тракторов сократилось на 2,5% (с 4052 до 3951 штук); сеялок на 11%; зерноуборочных комбайнов 8,7 %; энергетические мощности снизились на 2,2%, тем не менее остаточная стоимость техники (т.е. за минусом износа) по балансу 2009 г. 2,4 раза превышает

соответствующий показатель 2007 г. Таким образом, можно отметить, что реальная (сопоставимая) стоимость ресурсного потенциала сельхозпредприятий сократилась.

За эти годы (в связи с ростом уровня оплаты труда работников, себестоимости оборотных средств, цен на технику, стройматериалы и т.п.) резко возросла стоимость оборотных средств, существенно изменилась и их структура, а также имеет место значительный рост уровня ресурсообеспеченности в расчете на 100 га площади сельхозугодий и одного работника.

Таблица 3 - Динамика использования ресурсного потенциала сельскохозяйственных организаций Орловской области

Показатели	2007	2008	2009
Сумма выручки, млн. руб.	8666	9654	13195
Выручка в расчете на:			
- 100 руб. основных и оборотных средств, руб.	41,2	30,4	37,0
- 100 руб. всех ресурсов, руб.	17,2	15,1	18,6
- одного работника, тыс. руб.	373	444	593
- 100 га сельхозугодий, тыс. руб.	833	859	1068

В таблице 3 представлены расчеты автора, отражающие динамику использования ресурсного потенциала сельхозпредприятий. Прослеживается тенденция увеличения суммы выручки в расчете на 100 руб. стоимости ресурсов, одного работника и на 100 га сельхозугодий, но снижение в расчете на 100 руб. основных и оборотных средств.

Основные показатели эффективности сельхозпредприятий области за 2006-2009 гг. представлены в таблице 4.

Таблица 4 - Основные показатели эффективности и финансового положения сельскохозяйственных организаций Орловской области.

Показатели	2007	2008	2009
Сумма выручки, млн. руб.	8666	9654	13195
- в т.ч. от реализации сельхозпродукции	7747	8663	11624
Рентабельность продаж, %	16,8	13,5	8,1
- сельхозпродукции, без субсидий	18,5	15,2	8,4
- сельхозпродукции, включая субсидии	20,4	17,8	10,8
- всей деятельности	7,6	-0,2	-4,0
Чистый результат, млн. руб.	747	-23	-667
Долговые обязательства на конец года, всего, млн. руб.	16974	25712	32620
- на 100 руб. выручки, руб.	196	266	247

Из данных таблицы 4 вытекают следующие выводы:

- темпы роста выручки достаточно велики – за 2 года на 52,3% (13195:8666x100), в том числе от реализации сельхозпродукции на 50% (11624:7747x100);

- рентабельность сельхозпродукции по всем вариантам расчетов постепенно снижается, а итоги всей деятельности последние два года уже убыточны;

- причина неудовлетворительных результатов всей хозяйственной деятельности – ежегодный рост долговых обязательств сельхозпредприятий – за 2 года на 92,2% (32620:16974x100). В расчете на 100 руб. выручки долги выросли на 26,0% (247:196x100) и в 2009 г. почти в 2,5 раз превышают сумму выручки. Такой огромный долг в среднем по сельхозпредприятиям области означает, что не менее 70-80% из них практически являются неплатежеспособными. В 2008 г. для погашения долговых обязательств (прежде всего процентов, штрафов) сельхозпредприятия израсходовали около 2 млрд. рублей, что 2,1 раз больше полученной от продаж суммы прибыли (868 млн. руб.). За 2009 г. на эти цели израсходовано 2,2 млрд. руб.

Таблица 5 - Структура и рентабельность выручки сельскохозяйственных организаций Орловской области (%)

Показатели	2007		2008		2009	
	доля в общей сумме	рентабельность	доля в общей сумме	рентабельность	доля в общей сумме	рентабельность
Сельхозпродукция в среднем	89,4	18,5	91,1	15,2	90,4	8,4
в т.ч. продукция растениеводства	58,0	30,4	54,8	24,5	54,5	10,3
в т.ч. - зерновые	41,7	39,8	38,4	27,2	35,8	-1,6
- сахарная свекла	9,3	12,5	8,5	20,6	9,7	56,5
Продукция животноводства	31,4	0,9	36,3	2,8	35,9	5,6
в т.ч. - живой вес и мясопродукция КРС	10,9	-6,7	10,1	-13,0	6,3	-8,5
- молоко и молочная продукция	10,3	15,6	11,3	15,7	8,4	5,0
- продукция свиноводства	3,7	-12,2	8,4	6,7	12,1	15,3
- птица и суточные птенцы	4,2	10,5	4,3	11,0	7,2	10,1
- яйцо	1,9	10,9	1,7	3,3	1,3	8,4
Промпродукция, товары, услуги	10,6	4,3	8,9	1,2	9,6	9,0
Всего	100	16,8	100	13,5	100	8,1

В среднем по сельхозпредприятиям области уровень рентабельности сельхозпродукции в значительной степени зависит от структуры выручки (табл. 5). Из данных этой таблицы видно, что все три года рентабельность продукции растениеводства была существенно выше соответствующего показателя по животноводству. Это стало фактором, способствующим увеличению удельного веса продукции растениеводства в общей сумме выручки. В растениеводстве 65-70% выручки приходится на долю зерновых и зернобобовых, поэтому в связи с ежегодным снижением рентабельности этих культур, снижается и удельный вес выручки, и уровень рентабельности этой отрасли.

В выручке животноводства основная доля приходится на продукцию крупного рогатого скота – молоко, живой вес и переработанная в собственных цехах мясопродукция [3]. Однако в совокупности доля продукции крупного рогатого скота снизилась с 67,5 в 2007 г. до 41% в 2009 г. от всей выручки животноводства. При этом все три года реализация живым весом и мясопродукции в этой отрасли была убыточна.

Доля продукции свиноводства в выручке заметно выросла с 2008 г., когда стали функционировать восстановленные свинокомплексы. Данный фактор способствовал и некоторому росту рентабельности этой отрасли за 2008-2009 гг.

Удельный вес продукции птицеводства в общей сумме выручки имеет тенденцию к росту – с 6,1% в 2007 г. до 8,5% в 2009 г. При этом снижается доля яиц, увеличивается производство бройлеров при рентабельности 10-11%.

Доля выручки от несельскохозяйственной деятельности в пределах 9-11% от общей суммы выручки, четкой тенденции к росту или снижения этого показателя не просматривается, а уровень рентабельности здесь значительно ниже по сравнению с продукцией сельского хозяйства (особенно продукции растениеводства). На наш взгляд, несельскохозяйственная деятельность сельхозпредприятий прежде всего предусматривает цель трудоустройства работников в периоды сокращения полевых работ в растениеводстве, а не получение прибыли.

Таким образом, пересмотр в специализации товарной продукции животноводства (сокращение удельного веса продукции крупного рогатого скота и рост удельного веса

продукции свиноводства) способствовало определенному росту уровня рентабельности этой отрасли. Очевидно, что более значительные изменения в структуре выручки привели бы к более существенным различиям в уровне рентабельности. Сложившаяся ситуация в разных уровнях рентабельности отдельных видов продукции у основной массы хозяйств, где нет поголовья свиней и птиц, формирует стремление к сокращению производства и реализации продукции животноводства (прежде всего мясопродукции крупного рогатого скота) и к узкой специализации на производство и реализации продукции растениеводства (прежде всего зерна и сахарной свеклы). Однако такая узкая специализация чревата значительными ежегодными колебаниями в общем объеме выручки (при оценке в сопоставимых ценах) – в связи с влиянием погодных условий на урожайность зерновых и сахарной свеклы. Кроме того, следует учитывать, что стремление большинства сельхозпредприятий к сокращению объемов производства продукции крупного рогатого скота в пользу расширения производства зерновых, снижает показатель выхода товарной продукции в расчете на 100 га сельхозугодий или посевов, а также приводит к существенному сокращению рабочих мест (что и прослеживается на практике).

Основные показатели эффективности сельскохозяйственных предприятий Орловской области свидетельствуют о существенном росте абсолютных и относительных размеров долговых обязательств. Главная причина такого роста, в Орле и в других регионах страны, заключается в диспаритете цен не в пользу сельхозтоваропроизводителей. За 9 лет (2001-2009 гг.), по сравнению с уровнем 2000 года цены на покупные ресурсы и услуги (удобрения, технику, оборудование, стройматериалы, транспортные услуги и т.п.), приобретаемые сельхозпредприятиями Орловской области выросли 4 раза, а на реализуемую сельхозпродукцию 3,5 раз. Темпы роста цен на отдельные виды товарной сельхозпродукции существенно отличаются. Из-за разницы цен некоторые виды продукции растениеводства и животноводства или низкорентабельны, или убыточны. Сельхозпредприятия оказываются не в состоянии за счет собственной выручки возместить свои производственные затраты и формировать достаточно финансовых ресурсов для приобретения основных и оборотных средств. Даже низкорентабельные хозяйства (с уровнем рентабельности до 7-10%) не в состоянии формировать достаточные финансовые средства из собственных доходов текущего года, так как им приходится приобретать эти ресурсы главным образом в следующем году, когда цены на них вырастут на 15-20% и более. По этой причине, чтобы функционировать хотя бы на уровне простого воспроизводства, низкорентабельные и убыточные хозяйства для приобретения необходимых ресурсов вынуждены взять займы и кредиты у коммерческих банков и других организаций. Из-за невозможности погашения всей суммы долга, она постепенно растет, к основному долгу добавляются пени и штрафы, т.е. по истечению нескольких лет многие сельхозпредприятия оказываются в группе неплатежеспособных.

### **СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Злобина, Л.Е. Роль финансового анализа в системе кредитования сельхозтоваропроизводителей [Текст] / Л.Е. Злобина. - Экономические и гуманитарные науки. - №8. - 2010. – С. 129-133.
2. Маслов, Б.Г. Общеэкономическая характеристика состояния сельского хозяйства в Российской Федерации и Орловской области [Текст] / Б.Г. Маслов. - Экономические и гуманитарные науки. - №7. – 2009. – С. 22-29.
3. Маслова, И.А. Аналитические процедуры управленческого и налогового информационно-учетного обеспечения оценки добавленной стоимости продукции сельского хозяйства [Текст] / Маслова И.А. – Управленческий учет. - №10. – 2010. – С. 56-65.

**Гурьянов Максим Александрович**

ФМКБ «МАК-банк» в г. Орле

Начальник отдела по работе с физическими лицами

Тел.: 8-906-665-03-47

E-mail: [mak010@yandex.ru](mailto:mak010@yandex.ru)

Ю.Б. ДАНЦЕВА

## ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ МОТИВАЦИИ ТРУДА ПЕРСОНАЛА В ИННОВАЦИОННОЙ ЭКОНОМИКЕ<sup>1</sup>

*В статье автором проведен сравнительный анализ мотивов и стимулов труда, проанализированы основные системы рыночных методов улучшения мотивации работников и предложены направления повышения результативности их труда в инновационной экономике.*

**Ключевые слова:** труд, персонал, мотивация, инновационная экономика.

*In the article the author carried out a comparative analysis of the motives and incentives, analyzed the basic system of market-based improvement of employee motivation and suggest ways of increasing the effectiveness of their work in an innovative economy.*

**Key words:** labor, personnel, motivation, innovation economy.

Успех деятельности предприятия обеспечивают работники, занятые на нем. Именно поэтому, современная концепция управления предприятием предполагает выделение из большого числа функциональных сфер управленческой деятельности той, которая связана с управлением кадровой составляющей производства - персоналом предприятия.

Вполне естественно, что на каждом предприятии возникает необходимость в определении численности персонала, в эффективной системе подбора, найма и расстановки кадров, в обеспечении их занятости с учетом интересов производства и самого работника, в системе вознаграждения за труд по его результатам, продвижения работников, системе трудовой мотивации, в учете индивидуальных проблем работников, улучшении их бытовых условий и отдыха и т.д. Не менее важным является необходимость создания системы трудовой мотивации. Ведь от уровня мотивации работников зависит производительность труда [1].

В процессе взаимодействия людей на предприятии возникают различные социальные отношения. Важнейшим из отношений можно признать отношение работника к труду. Этот вид отношений характеризует степень использования возможностей человека для высокопроизводительной деятельности на предприятии. Определяющее воздействие на формирование отношения к труду оказывает мотивация трудовой деятельности.

Под мотивацией трудовой деятельности понимают процесс воздействия на человека в целях побуждения его к выполнению запланированной деятельности, путем побуждения соответствующих внутренних мотивов и внешних поступков. Мотивация делится на внешнюю и внутреннюю

Внутреннее мотивирование является более сложным процессом и предполагает формирование определенной мотивационной структуры человека. В этом случае следует найти психологический способ усиления желательных качеств личности работника и ослабления отрицательных факторов, например, снижение монотонности труда и др. К видам внутренней мотивации относят: потребности, интересы, ценности, ценностные ориентации, установки, мотивы и идеалы.

Ценности – это явления, предметы реальной жизни, а также средства достижения целей, представляющие в сознании человека значимость для его жизни, труда. Одной из форм ценностей представляются идеалы как высшая цель, абсолютное сочетание положительных качеств и свойств явлений, предметов, личности [2].

Ценностные ориентации – это устойчивое отношение к совокупности материальных и духовных благ, ценностей, идеалов, вызывающее стремление у человека к их достижению и служащее ему ориентиром в поведении и действиях.

<sup>1</sup> По результатам конкурса научно-исследовательских работ бакалавров и магистрантов в области инновационной экономики. ГК 14.741.11.0102

Мотив – это побудительная причина, повод к определенным действиям и поступкам, внутреннее обоснование личностью своего поведения и осознанное отношение к нему, которое предполагает расположенность или готовность к определенным социальным действиям. Мотивы непосредственно предшествуют действию. Характерным для мотивов является их большая подвижность, изменчивость

Таким образом, внутренняя мотивация в большей степени определяется содержанием или значимостью самой работы. Если она интересует работника, позволяет реализовать его природные способности и склонности, то это само по себе является сильнейшим мотивом к трудовой деятельности.

Важным внешним мотивом является стимулирование труда. Стимулы – это силы, оказывающие внешнее воздействие на человека с целью побудить его к определенному трудовому поведению. Стимулы могут быть материальными и нематериальными. Материальные: денежные (зарплата, премии и т.д.) и неденегные (путевки в дома отдыха, лечение, транспорт и т.д.). Нематериальные: социальные (престижность труда, возможность профессионального роста), моральные (уважение со стороны друзей, родственников, награды) и творческие (возможность самосовершенствования, самореализации). Внешнее мотивирование представляет собой своего рода процесс административного воздействия или управления: руководитель поручает работу, а работник ее выполняет [3].

Рассмотрим сравнительный анализ мотивов и стимулов, который представлен в таблице 1

Таблица 1 - Сравнительный анализ мотивов и стимулов

№	Фактор	Мотивы	Стимулы
1	2	3	4
1	Природа возникновения	внутренняя	внешняя
2	Порядок становления	первичные	производные
3	Основы формирования	индивидуальные	социальные
4	Структура построения	субъективная	объективная
5	Методы применения	частные	общие
6	Форма действия	опосредованная	неопосредованная
7	Сущность действия	побуждение	принуждение

На сегодня имеются четыре основные системы рыночных методов улучшения мотивации работников и повышения результативности их труда. Большинство представленных ниже методов улучшения мотивации труда работников относятся к внешним положительным мотивам.

Методы, представленные ниже, ранжируются по силе вызываемого ими производственного эффекта (от наиболее эффективного к менее эффективному):

1) экономические методы;

Экономические методы подразделяются на прямые методы и косвенные. К прямым методам воздействия относятся: сдельная оплата труда, повременная оплата труда, премия за рационализаторство, плата за отсутствие прогулов, плата за обучение. К экономическим косвенным методам относят: льготное питание, доплаты за стаж, премии.

2) целевой метод;

Цели являются вторым по «силе» средством повышения трудовой мотивации работника, фактором роста результативности его деятельности. Можно сказать: фактически нет ни одного аспекта организационной жизни, где бы постановка целей прошла незамеченной. Интерес к проблеме постановки целей проявляют не только менеджеры, но и психологи. Выполненные в этом ключе исследования содержат ряд интересных результатов. Во-первых, было показано, что при постановке конкретных, ясных и четких целей возрастает вероятность усиления мотивации (стремления) работника действовать в соответствии с такими целями. Во-вторых, выяснилось, что трудные цели, сравнительно с легкими, обладают большой мотивирующей силой, способствуя росту результативности. При этом,

однако, необходимо соблюдение следующего условия: трудная цель должна быть принята человеком. Кроме того, в исследованиях трудового целеполагания было обнаружено, что при постановке любых (трудных, легких, конкретных, неопределенных) целей включение денежных стимулов усиливает мотивацию достижения цели.

3) метод проектирования и перепроектирования работ, обогащения труда;

Проектирование и перепроектирование работ, обогащение труда. Проектирование работ – это формальная и неформальная спецификация относящихся к работе действий индивида, включая как структурные, так и межличностные аспекты работы, с учетом потребностей и запросов, как организации, так и индивида. С проектированием работ связаны такие направления промышленной и организационной психологии, как анализ различных систем стимулирования, изучение взаимосвязи между местом человека в производственной системе и специализацией труда, выяснение причин неудовлетворенности людей трудом (в частности, вследствие его конвейеризации), поиск эффективных управленческих моделей и т.п. Термин «перепроектирование работ» уместен в случаях, когда работа или задание изменяются в связи с новой технологией, реорганизацией предприятия, инициативой работника, указаниями руководства или процессом управления по целям. Основная цель перепроектирования работы (или взаимосвязанной системы работ) состоит в том, чтобы путем ее изменения повысить мотивацию людей и добиться роста эффективности труда. Также перепроектирование труда представляет собой превосходный метод стимулирования организационных перемен. Во-первых, оно меняет отношение человека к работе. Во-вторых, непосредственно влияет на поведение работника. В-третьих, открывает путь к дальнейшим организационным изменениям. В-четвертых, в долгосрочном плане способно обеспечить баланс общественных и человеческих нужд с технологическими потребностями организации [1].

4) метод соучастия или вовлечения работников

Этот метод направлен на раскрепощение творческой активности работника, создание простора для индивидуальных достижений способных людей и вместе с тем обеспечивает необходимое интегрирование одиночных усилий в единое коллективное действие. Хотя этот метод стимулирования занимает пока по силе своего влияния последнее место в ряду методов стимулирования, будущее его оценивается очень высоко.

Таким образом, современная концепция управления предприятием предполагает выделение из большого числа функциональных сфер управленческой деятельности той, которая связана с управлением кадровой составляющей производства - персоналом предприятия. От развития трудовых ресурсов и от их желания работать зависит эффективность деятельности организации

## **СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Кибанова, А.Я. Экономика и социология труда [Текст]: учебник / Под ред. д.э.н., проф. А.Я. Кибанова. - М.: ИНФРА-М, 2007. - 584с
2. Маслов, Е.В. Управление персоналом предприятия [Текст]: учеб. пособие / Под ред. П.В. Шеметова. - М.: ИНФРА-М, 2004. - 312 с
3. Федорова, Н.В. Управление персоналом организации [Текст]: учебное пособие - 2-е изд., перераб. / Н.В. Фёдорова, О.Ю. Минченкова. - М.: КНОРУС, 2005. - 416 с

**Данцева Юлия Борисовна**

ГОУ ВП «Поволжский государственный университет сервиса (ПВГУС)»

445677, г. Тольятти, ул. Гагарина, 4, ауд. Э-401

Тел.: (8482) 26-85-67

*Адрес учредителя журнала:*

Государственное образовательное учреждение высшего профессионального образования  
«Орловский государственный технический университет»  
302020, г. Орел, Наугорское шоссе, 29  
Тел.: (4862) 42-00-24  
Факс: (4862) 41-66-84  
www.ostu.ru  
E-mail: unpk@ostu.ru.

*Адрес редакции:*

Государственное образовательное учреждение высшего профессионального образования  
«Орловский государственный технический университет»  
302020, г. Орел, Наугорское шоссе, 40  
Тел./факс: (4862) 41-98-60  
www.ostu.ru  
E-mail: ecgum@ostu.ru

Технический редактор, корректор,  
компьютерная верстка Е.Г. Дедкова

Подписано в печать 1.11.2010 г.  
Формат 70x108 1/16. Усл. печ. л. 9.  
Тираж 1000 экз.  
Заказ № \_\_\_\_\_

Отпечатано с готового оригинал-макета на полиграфической базе ОрелГТУ  
302030, г. Орел, ул. Московская, 65