

*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., секретарь

**Астафичев П.А.**, д-р юрид. наук, проф.

**Иванова Т.Н.**, д-р техн. наук, проф.

**Киричек А.В.**, д-р техн. наук, проф.

**Колчунов В.И.**, д-р техн. наук, проф.

**Константинов И.С.**, д-р техн. наук, проф.

**Новиков А.Н.**, д-р техн. наук, проф.

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

**Степанов Ю.С.**, д-р техн. наук, проф.

*Главный редактор:*

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

*Заместители*

*главного редактора:*

**Варакса Н.Г.**, д-р экон. наук, доц.

**Коростелкина И.А.**, д-р экон. наук, доц.

**Маслов Б.Г.**, д-р экон. наук, проф.

*Члены редколлегии:*

**Бархатов А.П.**, д-р экон. наук, проф.

**Васильева М.В.**, д-р экон. наук, проф.

**Гетьман В.Г.**, д-р экон. наук, проф.

**Маслова И.А.**, д-р экон. наук, проф.

**Павлова Л.П.**, д-р экон. наук, проф.

*Ответственный за выпуск:*

**Дедкова Е.Г.**, канд. экон. наук, доц.

*Адрес редакции:*

302020, г. Орел,

Наугорское шоссе, 40

(4862) 41-98-60

www.gu-unpk.ru

E-mail: LVP\_134@mail.ru

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

Свидетельство: ПИ № ФС77-47355 от 03 ноября 2011 года

Подписной индекс **29503**

по объединенному каталогу

«Пресса России»

© Госуниверситет - УНПК, 2013

## СОДЕРЖАНИЕ

### *Научные тенденции развития инвестиций и инноваций*

**Алимов С.А.** Система национальных приоритетов эколого-экономического развития региона..... 3

### *Научная область использования учетно-аналитических систем*

**Васильева М.В.** Исследование учетно-аналитических процессов хозяйствующего субъекта..... 11

**Алферов В.Н.** Информационные возможности анализа отчетности компании..... 20

**Григоренко И.А.** Учетно-контрольная система формирования финансовых результатов..... 25

**Коростелкин М.М.** Основные концепции управленческого учета и анализа затрат в рамках учетно-аналитической системы..... 30

**Кулешова И.Б.** Применение методов управленческого контроля в целях минимизации затрат на предприятии..... 42

**Козлюк Н.В.** Модель внутреннего аудита учета затрат на производство и выпуска сельскохозяйственной продукции..... 46

**Романчина Н.В.** Организация бухгалтерского учета и эффективность управления производством. Формирование стоимости услуг в условиях перехода на МСФО..... 57

### *Научные направления в области финансов, налогов и кредита*

**Гудков А.А.** Методика формирования налогооблагаемых баз..... 70

**Болотов Д.Н.** О реализации подходов по предоставлению дополнительных удобств при проведении международных межбанковских расчетов в системе SWIFT..... 81

**Коростелкина И.А.** Формирование налоговой стратегии региона..... 89

**Харламов К.О.** Направления совершенствования налогового консультирования на предприятии..... 101

**Мошонкин А.В.** Особенности функционирования налоговой системы в открытой экономике..... 109

### *Научное развитие экономики и управления предприятием*

**Измаилова Н.М.** Экономические закономерности развития поликластерного производства..... 116

*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., secretary.*

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

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

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

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

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

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

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

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

*Editor-in-chief:*

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

*Editor-in-chief Assistants:*

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

**Korostelkina I.A.**, *Doc. Sc. Ec., Assistant Prof.*

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

*Associate Editors:*

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

**Vasil'eva M.V.**, *Doc. Sc. Ec., Prof.*

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

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

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

*Responsible for edition:*

**Dedkova E.G.** *Candidate Sc. Ec., Assistant Prof.*

*Address:*

302020 Orel,  
Naugorskoye highway, 40  
(4862) 41-98-60  
www.gu-unpk.ru  
E-mail: LVP\_134@mail.ru

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

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

© State University-ESPC, 2013

## CONTENTS

### *Scientific tendencies of development of investments and innovations*

**Alimov S.A. System of national priorities of environmental and economic development of the region.....** 3

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

**Vasil'eva M.V. The study of accounting and analytical processes of the entity** 11

**Alfyorov V.N. The information possibilities of the analysis of statements of the company.....** 20

**Grigorenko I.A. The accounting and control system of formation of financial results.....** 25

**Korostelkin M.M. The basic concepts of management accounting and analysis of costs within the accounting-analytical system.....** 30

**Kuleshova I.B. Application of methods of management control in order to minimize the costs in the enterprise.....** 42

**Kozlyuk N.V. Model of internal audit cost accounting for production and release of agricultural products.....** 46

**Romanchina N.V. Accounting and production management. Creating value of services in the transition to IFRS.....** 57

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

**Gudkov A.A. Methods of forming of taxable bases.....** 70

**Bolotov D.N. About implementation of the approaches to the provision of additional facilities in the international interbank settlements in swift system** 81

**Korostelkina I.A. Formation of tax strategies of the region.....** 89

**Kharlamov K.O. Direction of improving tax advice on the company.....** 101

**Moshonkin A.V. Features of the tax system in the open economy.....** 109

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

**Izmailova N.M. Laws of economic development poliklasternogo production....** 116

# **НАУЧНЫЕ ТЕНДЕНЦИИ РАЗВИТИЯ** **ИНВЕСТИЦИЙ И ИННОВАЦИЙ**

УДК 330.15

С.А. АЛИМОВ

## **СИСТЕМА НАЦИОНАЛЬНЫХ ПРИОРИТЕТОВ ЭКОЛОГО- ЭКОНОМИЧЕСКОГО РАЗВИТИЯ РЕГИОНА<sup>1</sup>**

*В статье рассмотрены элементы приоритетные направления инновационного развития Российской Федерации, влияние инновационного фактора на развитие экологии и экономики региона, а также направления экологического страхования как одного из наиболее действенных элементов устойчивого развития.*

**Ключевые слова:** устойчивое развитие, направления инновационного развития, экологическое страхование.

Неотъемлемой частью процесса формирования механизма инновационной деятельности является создание инновационной инфраструктуры. Однако, это трудоемкая и многовариантная задача, требующая значительных временных затрат. Поэтому необходима предварительная работа по формированию, поддержке и развитию ряда ключевых элементов инновационной системы.

Наличие инфраструктуры – это необходимое условие активизации инновационной деятельности, но не достаточное.

К моменту ввода в эксплуатацию инфраструктурного комплекса должна быть подготовлена необходимая база в виде сформированных ключевых подсистем инновационной системы:

- нормативно-правовая система;
- базовые элементы инфраструктуры;
- финансовая система;
- информационная система;
- система мотивации.

Указанные подсистемы находятся в постоянном взаимодействии и взаимозависимости, где основное значение имеет разработанность нормативно-правовой системы, которая и устанавливает механизм взаимодействия указанных подсистем [4].

После того, как перед российской экономикой была поставлена задача перехода на инновационный путь развития, актуальным стал выбор приоритетных направлений инновационного развития. Среди таких направлений можно выделить следующие (рис. 1):

---

<sup>1</sup> Статья подготовлена в рамках выполнения государственного контракта 6.1848.2011 «Развитие принципов гармонизации и верификации бюджетно-контрольных информационных потоков при вхождении в глобальное образовательное и экономическое пространство в условиях модернизации экономики региона»



*Рисунок 1 - Приоритетные направления инновационного развития Российской Федерации*

В настоящее время инновационным процессам принадлежит кардинальная роль в современной экономике на всех ее уровнях. Эти процессы вызваны к жизни острейшей конкурентной борьбой компаний на рынках сбыта, и теперь они становятся базовыми стратегиями бизнеса, в которых знания вместе с социальным капиталом создают конкурентные преимущества отдельных стран и регионов в большей степени, чем их природные ресурсы. Инновационные процессы становятся основными источниками благосостояния, они взаимосвязаны со многими процессами, протекающими в экономике и окружающей среде.

В то же время инновации, особенно внедряемые в основные технологические процессы промышленного производства, могут иметь отрицательный экологический эффект. В связи с этим становится актуальной задача анализа сценариев перехода к инновационной экономике с точки зрения их влияния не только на эффективность экономики, но и на состояние окружающей среды. Главное условие реализации концепции устойчивого развития состоит в том, что в контурах управления социальными, экономическими системами должна иметься информация о социо-эколого-экономическом состоянии общества, значимости обуславливающих это состояние факторов, в том числе инновационного фактора, на перспективу.

На Конференции в Рио-де-Жанейро (1992 г.) была разработана и в Йоханнесбурге (2002 г.) получила дальнейшее развитие концепция устойчивого, экологически приемлемого развития цивилизации.

Россия официально подтвердила приверженность новому курсу развития Указом президента №440 от 01.04.96 г. «О концепции устойчивого развития России»: политика в области экономики, финансов, энергетики, сельского хозяйства, транспорта, торговли и

других областей должна формироваться с обязательным учетом состояния окружающей среды.

Современная модель инновационного развития предполагает системную интеграцию научно-технической сферы в процессы экономического, экологического и социального развития общества. Только страны с динамично развивающимся научно-технологическим комплексом могут быть лидерами в мировой экономике. По экспертным оценкам, на долю новых знаний, воплощаемых в технологиях, услугах, оборудовании, квалификации кадров, организации производства, в развитых странах приходится подавляющая часть прироста валового внутреннего продукта (рис. 2).



*Рисунок 2 – Современная модель инновационного развития*

Одним из факторов, сдерживающих развитие инновационного процесса в экономике России, является чрезмерно высокий уровень риска, что порождает необходимость определения путей его снижения различными методами, в том числе и путем создания системы страхования рисков инновационной деятельности, как условия, без которого нельзя обеспечить инновационный прорыв как государственных организаций, так и организаций других форм собственности [1].

Важнейшим методом снижения рисков инновационной деятельности является их страхование.

Страхование – система экономических отношений, включающая образование специального фонда средств (страхового фонда) и его использование для преодоления и возмещения разного рода потерь, ущерба, вызванных неблагоприятными событиями (страховыми случаями) путем выплаты страхового возмещения и страховых сумм.

В процессе своей экономической деятельности некоторые инновационные предприятия, в связи со спецификой своей деятельности, могут отрицательно влиять на окружающую среду [3].

Для того, чтобы Россия могла считаться инновационно развитой страной, ей тоже необходимо уделить внимание проблемам экологии. Одним из способов защиты окружающей среды является страхование экологических рисков. Страхование экологических рисков (экологическое страхование) - один из механизмов, который позволяет не только компенсировать вред, нанесенный природным объектам, здоровью населения, но и способствует предупреждению негативных экологических последствий хозяйственной деятельности различных компаний. Поскольку согласно действующему законодательству, предприятия и организации любой формы собственности обязаны из своих средств не только в полном объеме компенсировать ущерб, вызванный загрязнением окружающей среды, но и предотвращать возникновение нового. Однако у многих хозяйствующих субъектов, отсутствуют необходимые средства (или побудительные мотивы) на модернизацию производства, устранение, и смягчение негативных последствий своей деятельности.

Бюджетные же ассигнования на природоохранные нужды покрывают лишь незначительную часть затрат, необходимых для осуществления предупредительных, защитных и восстановительных мероприятий. Продолжается интенсивное загрязнение окружающей среды и истощение природно-ресурсного потенциала страны (рис. 3).

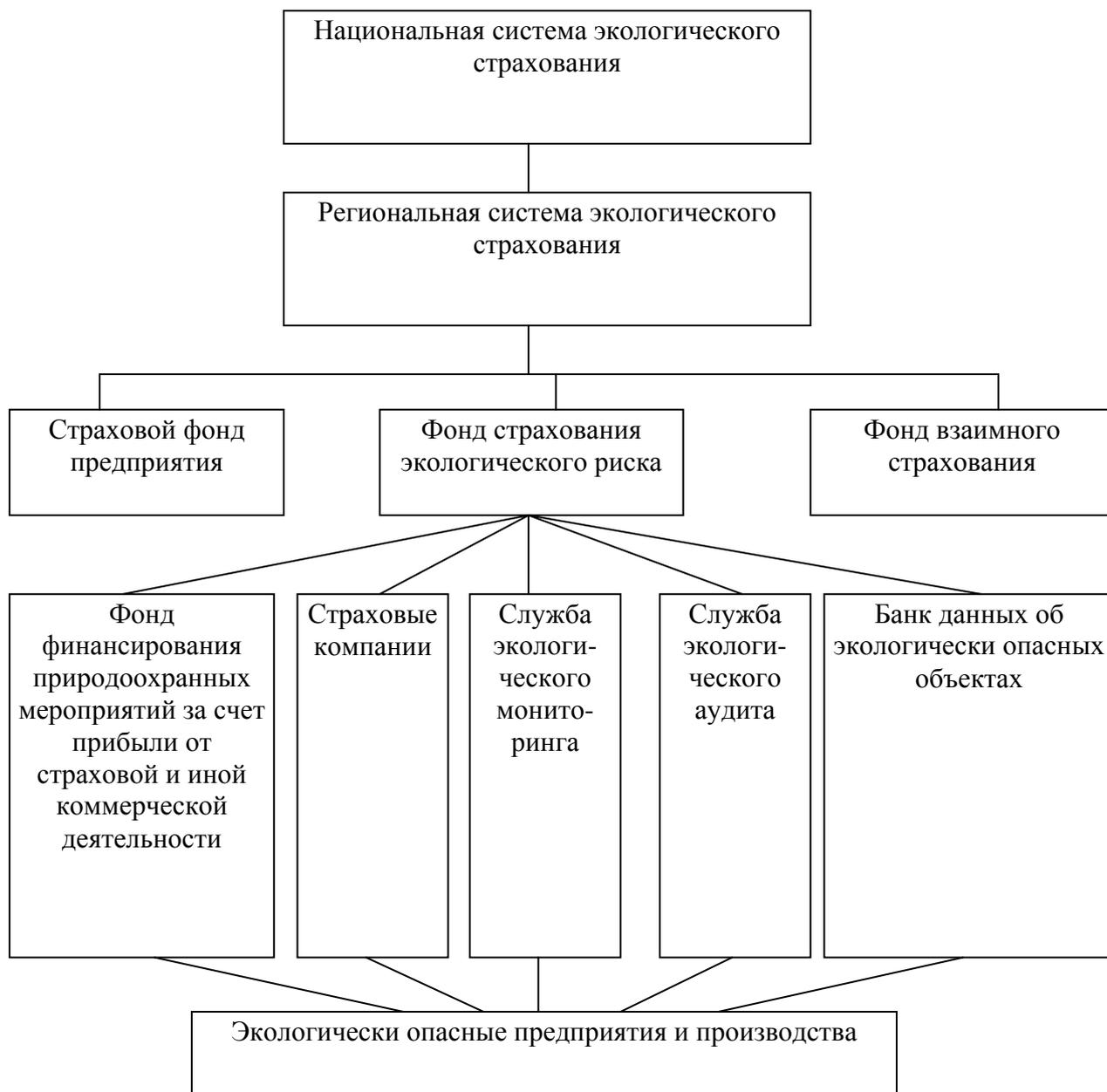


Рисунок 3 – Система экологического страхования

Для развития в Российской Федерации экологического страхования необходимо проработать направления, представленные на рисунке 4.

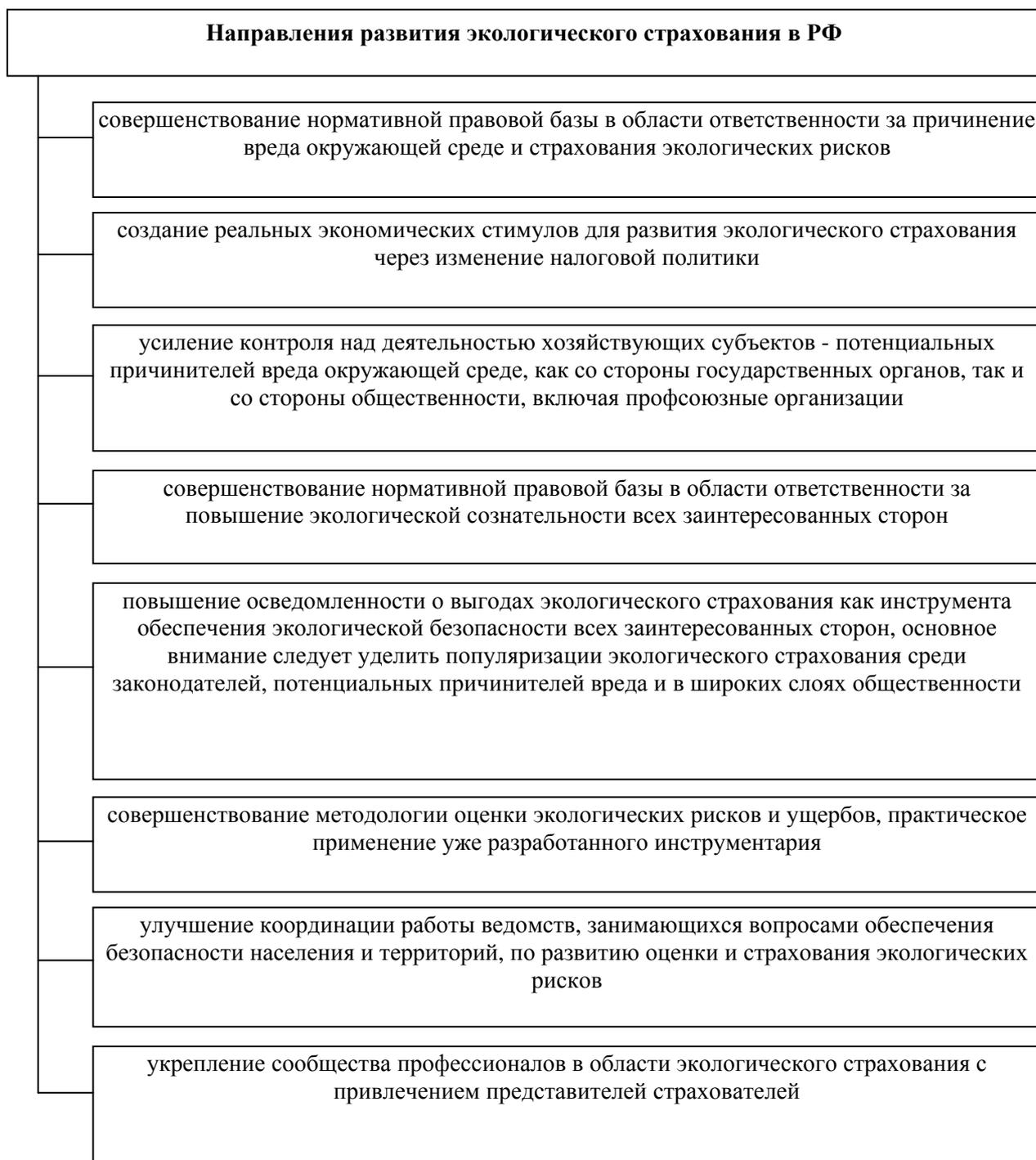


Рисунок 4 – Направления развития экологического страхования в РФ

На современном этапе принятие концепции устойчивого развития делает актуальным создание системы поддержки принятия решений при формировании инвестиционной политики, позволяющей прогнозировать экономические и экологические последствия внедрения инноваций [2].

В качестве территориальной единицы для исследования этой макроэкономической проблемы может рассматриваться народное хозяйство страны или региона.

Научно-техническая и инновационная политика Орловской области направлена на формирование благоприятных условий для вывода на рынок конкурентоспособной инновационной продукции (табл. 1).

Таблица 1 - Число инновационно-активных организаций по видам инновационной деятельности в Орловской области

Направления инновационной деятельности	годы									
	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Число инновационно-активных организаций, единиц	38	39	45	44	45	43	36	38	40	45
по видам инновационной деятельности:										
1. Исследования и разработка новых продуктов, услуг и методов их производства (передачи), новых производственных процессов	15	10	12	13	11	10	11	7	9	11
2. Производственное проектирование, дизайн и другие разработки (не связанные с научными исследованиями и разработками) новых продуктов, услуг и методов их производства (передачи), новых производственных процессов	11	13	14	16	16	15	6	7	8	5
3. Приобретение машин и оборудования, связанных с технологическими инновациями	25	25	33	29	26	32	25	22	23	27
4. Приобретение новых технологий	4	6	3	4	6	5	-	4	2	2
4.1 из них права на патенты, лицензии на использование изобретений, промышленных образцов, полезных моделей	4	4	2	2	4	4	-	2	1	1
5. Приобретение программных средств	3	8	11	8	13	11	10	9	6	11
Другие виды подготовки производства для выпуска новых продуктов, внедрения новых услуг или методов их производства (передачи)	-	-	-	-	-	-	3	1	3	4
Обучение и подготовка персонала, связанные с инновациями	7	8	7	6	6	10	8	5	4	6
Маркетинговые исследования	6	8	8	8	10	10	5	4	2	3
Прочие технологические инновации	3	5	9	4	6	5	4	4	6	3

Необходимо отметить, что из всех инновационно-активных предприятий всего 20% учитывают экологический фактор.

На предприятиях промышленности, в научных организациях и вузах области в последние годы отмечается активизация процессов создания и освоения научных и технических новинок, что является индикатором состояния экономики, в частности конкурентоспособности выпускаемой продукции. Ежегодно увеличиваются объёмы отгруженных товаров инновационного характера, растёт число новых производственных технологий. Промышленные организации постоянно повышают затраты на технологические инновации.

Анализ инновационного потенциала области показывает, что в регионе имеются предпосылки для активизации инновационного процесса:

- значительный производственный потенциал,
- активная работа вузов,
- существующие элементы инновационной инфраструктуры.

Вместе с тем наблюдается разобщённость в работе данных структур, что приводит к нарушению непрерывности инновационного процесса на этапе внедрения научно-технических разработок в производство.

Методика оценки влияния инновационного фактора на развитие экономики и

экологии представлена на рисунке 5.

**Методика оценки влияния инновационного фактора на развитие экономики и экологии**

Разработка инноваций, ориентированных на систему параметров эколого-экономических моделей, а также классификация инноваций экологического назначения

Разработка инновационного блока в межотраслевой экономической модели и проработка вопросов описания его взаимосвязей с экономическим и экологическим блоками. Построение системы показателей для описания инноваций и их влияния на развитие экономики и состояние окружающей среды

Использование экспресс-метода для определения экономически и экологически эффективных направлений инновационной деятельности, представляющего собой анализ чувствительности критерия к изменениям параметров вследствие инновационной активности, и выведение формулы для расчета коэффициентов влияния инноваций на параметры производства и природоохранной деятельности

Проведение анализа сценариев развития инновационного процесса в регионе, в результате которого выявляются основные направления внедрения инноваций с целью достижения траектории устойчивого развития

*Рисунок 5 - Методика оценки влияния инновационного фактора на развитие экономики и экологии*

Таким образом, при проведении каких-либо инновационных мероприятий, необходимо учитывать экологическую и социальную составляющие развития общества и государства.

### СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Абрамян, С.И. Эколого-экономическая эффективность инвестиционных проектов [Текст] / С.И. Абрамян, В.В. Лучшева, Е.В. Рюмина // Экономика природопользования. – 2002. - № 2
2. Алимов, С.А. Методика проведения управленческого анализа экологических затрат [Текст] / С.А. Алимов // Экономический анализ: теория и практика. – М.: «Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ». – 2010. - №29 (сентябрь). – С. 17-23.
3. Алимов, С.А. Управленческий учет и анализ экологических затрат промышленных предприятий (глава монографии) [Текст] / С.А. Алимов. - Интеграция учетно-аналитических и налоговых процессов на микро- и макроуровнях: монография, под общ ред. Л.В. Поповой. – Москва: Финпресс, 2010.
4. Экологическая доктрина Российской Федерации (одобрена распоряжением Правительства РФ от 31 августа 2002 г. № 1225-р) [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.scrf.gov.ru/documents/24.html>

**Алимов Сергей Александрович**

ФГБОУ «Госунiversитет - УНПК»

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

302040, г. Орел, Наугорское шоссе, 40, 704а

Тел. (4862) 41-98-60

E-mail: alimov\_sergei@mail.ru

---

S.A. ALIMOV

## **SYSTEM OF NATIONAL PRIORITIES OF ENVIRONMENTAL AND ECONOMIC DEVELOPMENT OF THE REGION**

*The article deals with the elements of the priority directions of innovative development of the Russian Federation, the impact of the innovation factor in the development of ecology and economy of the region, as well as areas of environmental insurance as one of the most effective elements of sustainable development.*

**Keywords:** *sustainable development, directions of innovative development, environmental insurance.*

### **BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)**

1. Abramjan, S.I. Jekologo-jekonomicheskaja jeffektivnost' investicionnyh proektov [Tekst] / S.I. Abramjan, V.V. Luchsheva, E.V. Rjumina // Jekonomika prirodopol'zovanija. – 2002. - № 2
2. Alimov, S.A. Metodika provedenija upravlencheskogo analiza jekologicheskikh zatrat [Tekst] / S.A. Alimov // Jekonomicheskij analiz: teorija i praktika. – M.: «Izdatel'skij dom FINANSY i KREDIT». – 2010. - №29 (sentjabr'). – S. 17-23.
3. Alimov, S.A. Upravlencheskij uchet i analiz jekologicheskikh zatrat promyshlennyh predpriyatij (glava monografii) [Tekst] / S.A. Alimov. - Integracija uchetno-analiticheskikh i nalogovyh processov na mikro- i makrourovnjah: monografija, pod obshh red. L.V. Popovoj. – Moskva: Finpress, 2010.
4. Jekologicheskaja doktrina Rossijskoj Federacii (odobrena rasporjazheniem Pravitel'stva RF ot 31 avgusta 2002 g. № 1225-r) [Jelektronnyj resurs] / Rezhim dostupa: <http://www.scrf.gov.ru/documents/24.html>

**Alimov Sergej Aleksandrovich**

State University-ESPC

Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of Department «Accounting and the taxation»

302040, Orel, Naugorskoe sh., 40, № 704a

Numb.: (4862) 41-98-60

E-mail: alimov\_sergei@mail.ru

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

УДК 657.4

М.В. ВАСИЛЬЕВА

## **ИССЛЕДОВАНИЕ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКИХ ПРОЦЕССОВ ХОЗЯЙСТВУЮЩЕГО СУБЪЕКТА<sup>1</sup>**

*Учетно-аналитические процессы - это явления, происходящие внутри учетно-аналитической системы, в результате формирования информации, источниками которой являются учетные и отчетные данные бухгалтерского и других видов учета.*

**Ключевые слова:** *учетно-аналитические процессы, система, учет, анализ.*

Учетно-аналитические процессы – это неотделимая составляющая учетно-аналитической системы любого хозяйствующего субъекта.

Впервые учетно-аналитическая система была описана в середине девяностых годов авторами Л.В. Поповой и И.П. Ульяновым. В настоящее время в научных кругах сложилось достаточно большое количество трактовок данного понятия (табл. 1).

Таблица 1 - Определение термина «учетно-аналитическая система» с позиции различных авторов

Автор	Учетно-аналитическая система - это
Маслова И.А.	полностью или частично децентрализованная система, элементарные системы которой осуществляют собой сбор, обработку и оценку всех видов информации, потребляемой для принятия управленческих решений на микро- и макроуровнях [6]
Соколов Я.В.	система, базирующаяся на бухгалтерской информации, включающей оперативные данные, используемые для экономического анализа статистической, технической, социальной и других видов информации [9]
Гареев Б.Р.	упорядоченная совокупность взаимодействующих, взаимосвязанных элементов, позволяющих сформировать учетно-аналитической обеспечение бизнес-процессов коммерческой организации, посредством сбора, регистрации, обобщения, анализа информации и осуществления контрольных действий в целях оценки рисков существенного их искажения [1]
Хахонова Н.Н.	система, включающая учетную, аналитическую и контрольные подсистемы, базирующиеся на учетной и внеучетной информации, позволяющую обеспечить необходимой информацией не только текущее, оперативное, но и стратегическое управление коммерческой организацией [12]
Усатова Л.В.	комплекс взаимодействующих и взаимосвязанных элементов, обеспечивающих процесс непрерывного целенаправленного сбора, обработки и оценки информации, необходимой для планирования деятельности, разработки, принятия и реализации эффективных управленческих решений [11]

<sup>1</sup> Статья подготовлена в рамках выполнения соглашения 14.В37.21.0970 «Многоуровневая налоговая политика в системе межгосударственного взаимодействия»

Данная таблица позволяет нам сделать вывод о том, что в научных кругах отсутствует единое понимание термина «учетно-аналитическая система». В нашем понимании учетно-аналитическая система – это система, включающая учетную, аналитическую и контрольную подсистемы, которые осуществляют сбор всех видов информации, необходимой для планирования деятельности и принятия эффективных управленческих решений.

В основе учетно-аналитической системы лежит структурный подход, позволяющий рассматривать хозяйствующий субъект как сложный объект, состоящий из ряда подсистем. Учетно-аналитические процессы являются необратимыми и непредопределенными. Поведение учетной системы невозможно предсказать на перспективу, оно характеризуется хаотичностью [2].

Место учетно-аналитической системы в общей системе управления хозяйствующим субъектом представлено в рисунке 1.



Рисунок 1 – Место учетно-аналитической системы в общей системе управления хозяйствующего субъекта

Учетно-аналитические процессы, протекающие в учетно-аналитических системах, базируются на принципах непрерывности, автономности, объективности, консерватизма, конфиденциальности и преемственности. Они позволяют повысить качество информационно-аналитических потоков и своевременно анализировать показатели финансово-хозяйственной деятельности для целей принятия эффективных управленческих решений [8].

Концепция учетно-аналитической системы хозяйствующего субъекта представлена в рисунке 2.



Рисунок 2 – Концепция учетно-аналитической системы хозяйствующего субъекта

Традиционно учетно-аналитическую систему образуют три составляющие (подсистемы): финансовая, управленческая и налоговая.

В данном исследовании нас интересует налоговая составляющая учетно-аналитических процессов, протекающих в рамках учетно-аналитической системы (рис. 3).

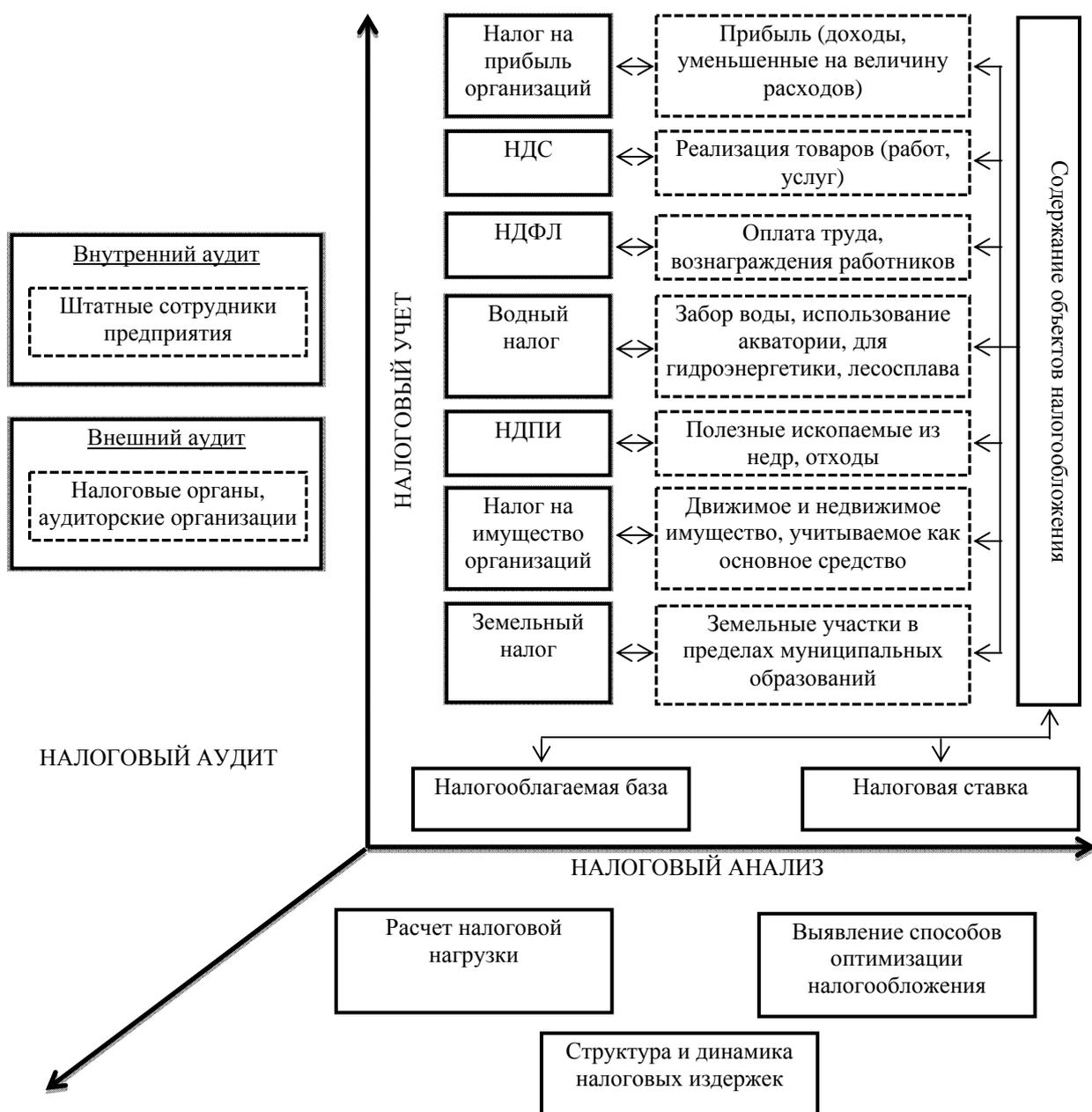


Рисунок 3 – Налоговая составляющая учетно-аналитической системы хозяйствующего субъекта [8]

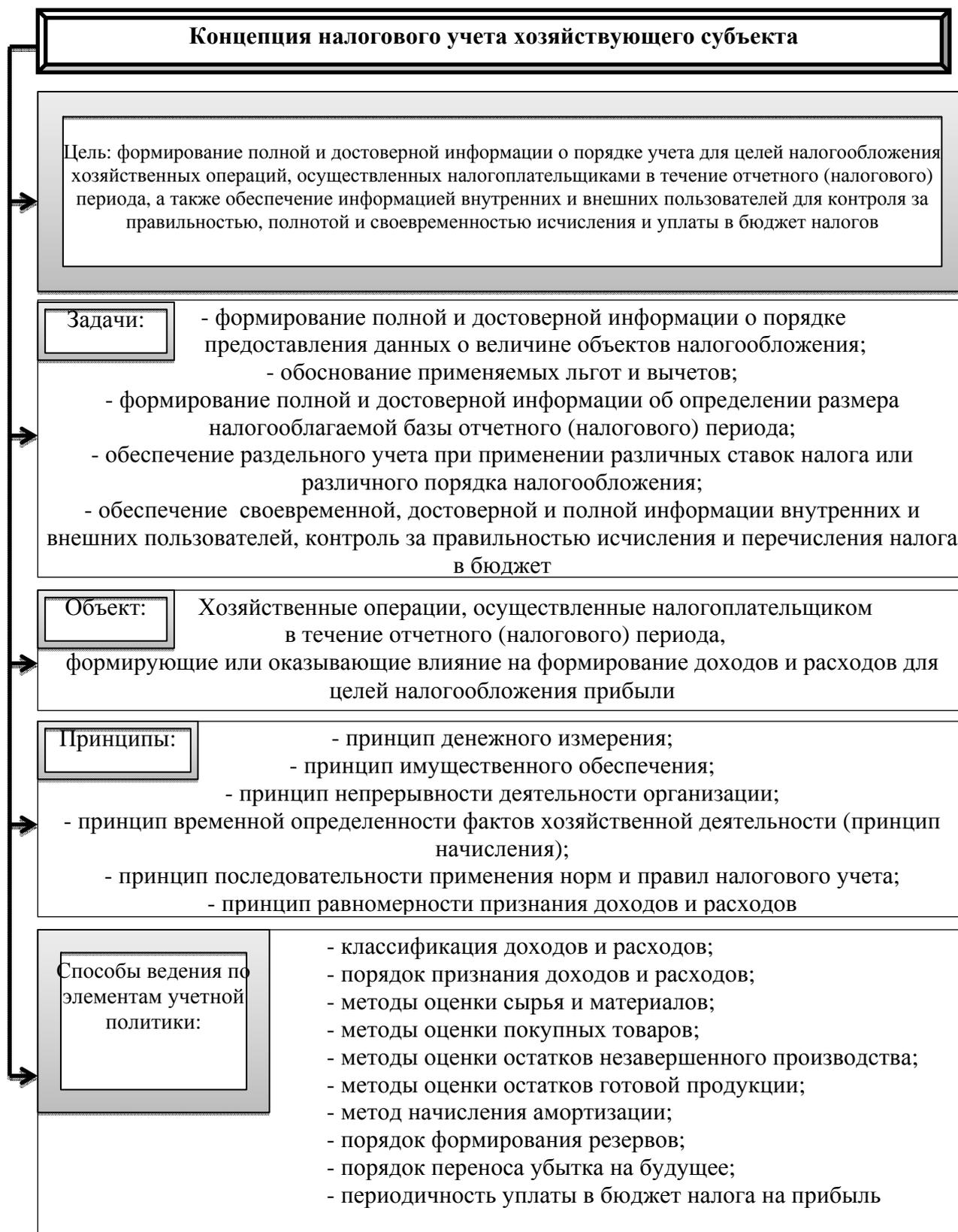
Под учетно-аналитическими процессами налоговой составляющей учетно-аналитической системы понимается ряд последовательных действий, необходимых для отражения налогооблагаемых показателей в системе учета, выполнения налоговых расчетов, формирования налоговой отчетности и проведения налогового анализа.

В рамках налоговой составляющей учетно-аналитической системы взаимосвязаны и взаимодействуют три основных процесса: налоговый учет, налоговый анализ и налоговый аудит.

Согласно ст. 313 НК РФ налоговый учет – это система обобщения информации для определения налоговой базы, на основе данных первичных документов [5]. Аналогичное определение по содержанию дают Н.И. Малис и А.В. Толкушкин, которые под налоговым учетом понимают систему обобщения информации для определения налоговой базы по конкретному налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным НК РФ [3]. Налоговый учет предназначен для

формирования достоверной информации о налогооблагаемых базах, налоговых ставках, суммах налогов и осуществление контроля за уплатой налоговых платежей.

Концептуальные основы налогового учета представлены в рисунке 4.



*Рисунок 4 – Концептуальные основы налогового учета хозяйствующего субъекта*

Принципы налогового учета закреплены в главе 25 НК РФ. Принцип денежного измерения означает отражение информации о доходах и расходах, прежде всего в денежном выражении. Принцип имущественной обособленности закрепляет тот факт, что имущество, являющееся собственностью организации, учитывается обособленно от имущества других юридических лиц, находящегося у данной организации. В налоговом законодательстве данный принцип декларируется в отношении амортизируемого имущества.

Принцип непрерывности деятельности организации – учет должен вестись непрерывно с момента регистрации организации в качестве юридического лица до реорганизации или ликвидации. Статьи 271 и 272 НК РФ закрепляют принцип временной определенности фактов хозяйственной деятельности (принцип начисления) [5].

Принцип последовательности применения норм и правил налогового учета предусматривает то, что нормы и правила налогового учета должны применяться последовательно от одного налогового периода к другому.

Принцип равномерности признания доходов и расходов предполагает отражение для целей налогообложения расходов в том же отчетном (налоговом) периоде, что и доходы, для получения которых они были произведены.

Налоговый анализ как один из учетно-аналитических процессов налоговой составляющей учетно-аналитической системы направлен на изучение составных частей системы налогообложения хозяйствующего субъекта с целью повышения ее эффективности. Доктор экономических наук Васильева М.В. определила налоговый анализ как совокупность приемов и способов, включающих использование существующих льгот по конкретным налогам, анализ существующего законодательства, его изменений, с помощью которых можно охарактеризовать налоговую политику и провести анализ налоговых изъятий за определённые периоды времени

По мнению профессора Поповой Л.В., налоговый анализ в системе управления финансами экономического субъекта направлен на оценку действующего налогового механизма с целью сокращения налоговых затрат и улучшения показателей деятельности налогоплательщика.

Концептуальные элементы налогового анализа хозяйствующего субъекта представлены на рисунке 5.

Принцип единства означает единство налогового законодательства Российской Федерации, принципов организации и функционирования налоговой системы как на микро-, так и на макроуровне, форм налоговой документации и бухгалтерской отчетности, позволяющих проводить качественный налоговый анализ, методов проведения налогового анализа.

Принцип всеобщности состоит в том, что налоговый анализ необходимо применять ко всей организации в целом, а не к отдельному структурному подразделению, а также к филиалам и представительствам организации в целях получения максимального положительного эффекта [10].

Принцип соответствия заключается в том, что применение налогового анализа должно соответствовать проводимой в организации налоговой политике, а также нормам и принципам, установленным налоговым законодательством Российской Федерации.

Принцип оперативности означает, что разработанная предприятием налоговая политика должна своевременно корректироваться с учетом всех изменений в действующем законодательстве, и прежде всего в системе налогообложения.

Налоговый анализ представляет собой непрерывный, сложный процесс исследования финансово-хозяйственной деятельности организации и действующего налогового законодательства с целью оценки налогового механизма и сокращения налоговых затрат, а также улучшения показателей деятельности налогоплательщика.



Рисунок 5 – Концептуальные основы налогового анализа хозяйствующего субъекта

Налоговый аудит является третьим процессом налоговой составляющей учетно-аналитической системы. Попова Л.В. и Никулина Л.Н. определяют налоговый аудит как независимую проверку состояния бухгалтерского и налогового учета, а также расчетов

организации по налогам и сборам, экспертизу налоговых платежей клиента с целью выявления налоговых рисков и резервов снижения налоговой нагрузки бизнеса [7].

Основополагающие принципы, процедуры и основы налогового аудита и оказания сопутствующих услуг по налоговым вопросам раскрываются в Методике аудиторской деятельности «Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами», одобренной Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 11 июля 2000г. В соответствии с данным документом под налоговым аудитом понимается выполнение аудиторской организацией специального аудиторского задания по рассмотрению бухгалтерских и налоговых отчетов экономического субъекта с целью выражения мнения о степени достоверности и соответствия нормам, установленным законодательством, порядка формирования, отражения в учете и уплаты экономическими субъектами налогов и других платежей в бюджеты различных уровней и внебюджетные фонды [4].

Таким образом, функционирование любого хозяйствующего субъекта основывается на построении эффективной учетно-аналитической системы, в рамках которой происходит формирование и сбор необходимой информации для целей удовлетворения интересов внутренних и внешних пользователей. Учетно-аналитические процессы неотделимы от учетно-аналитической системы. Они базируются на принципах объективности, автономности, конфиденциальности. Налоговая составляющая учетно-аналитической системы представлена тремя взаимосвязанными процессами: налоговый учет, налоговый анализ и налоговый аудит. Данные учетно-аналитические процессы представляют собой ряд последовательных действий, необходимых для отражения налогооблагаемых показателей в системе учета выполнения налоговых расчетов, формирования налоговой отчетности и проведения анализа налоговых показателей. Для целей исследования целесообразным является рассмотрение информационных потоков данных процессов.

## СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Гареев, Б.Р. Учетно-аналитическое обеспечение финансового бюджетирования: автореф. дис. ... канд. экон. наук. [Текст] / Б.Р. Гареев. – Казань. – 2009. – 24 с.
2. Кирилов, И.Н. Теоретические аспекты развития системы учетно-аналитического обеспечения управленческих решений на предприятии [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.vestnik.adygnet.ru>
3. Малис, Н.И. Налоговый учет: учебное пособие [Текст] / Н.И. Малис, А.В. Толкушкин. – М., 2009
4. Методика аудиторской деятельности «Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами» (одобрена Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ от 11 июля 2000 г., протокол №1) [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=28966>
5. Налоговый Кодекс Российской Федерации от 5.08.2000 № 117-ФЗ [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.consultant.ru>
6. Попова, Л.В. Основные теоретические принципы построения учетно-аналитической системы [Текст] / Л.В. Попова, Б.Г. Маслов, И.А. Маслова // Финансовый менеджмент. -2008. - №3. – С. 34-67
7. Попова, Л. В. Аудит налогообложения: учебное пособие [Текст] / Л. В. Попова, Л.Н. Никулина. – М.: Дело и Сервис. – 2009. – 192 с.
8. Романчин, С.В. Формирование учетно-аналитической системы обеспечения финансовой устойчивости коммерческих организаций в целях прогнозирования банкротства: автореф. дис. ... док.экон. наук. [Текст] / С.В. Романчин. – Орел. – 2011. – 46 с.
9. Соколов, Я.В. Бухгалтерский управленческий учет: от истоков до наших дней: монография [Текст] / Я.В. Соколов. – М.: Аудит: ЮНИТИ. – 2009. – 213 с.
10. Усатова, Л.В. Методология налогового анализа затрат в учетно-аналитическом пространстве [Текст] / Л.В. Усатова // Управленческий учет. – 2008. - №12
11. Усатова, Л.В. Формирование управленческой и налоговой составляющей учетно-аналитической системы расходов в условиях неопределенности в период трансформации международных стандартов финансовой отчетности: автореф. дис. ... док.экон. наук. [Текст] / Л.В. Усатова. – Орел. – 2008. – 48с.
12. Хахонова, Н.Н. Теоретико-методологическое исследование категории «учетно-аналитическая система» управления коммерческой организацией [Текст] / Н.Н. Хахонова // Экономические науки. - №9. – 2012. – С. 231-234

**Васильева Марина Владимировна**

ФГБОУ ВПО «Государственный университет – УНПК»

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

Зам. директора ФЭИ по УР с исполнением функций декана ФФ

302020, Орел, Наугорское ш., 29

Тел.: (4862) 41-98-60

E-mail: vita\_977@mail.ru

M.V. VASIL'EVA

**THE STUDY OF ACCOUNTING AND ANALYTICAL PROCESSES OF THE ENTITY**

*The analytical processes means the phenomena occurring inside of accounting and analytical system of formation of information sources which are accounting and reporting the data of accounting and other types of accounting.*

**Keywords:** analytical processes, system, accounting, analysis.

**BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)**

1. Gareev, B.R. Uchetno-analiticheskoe obespechenie finansovogo bjudzhetirovaniya: avtoref. dis. ...kand. jekon. nauk. [Tekst] / B.R. Gareev. – Kazan'. – 2009. – 24 s.
2. Kirilov, I.N. Teoreticheskie aspekty razvitiya sistemy uchetno-analiticheskogo obespecheniya upravlencheskih reshenij na predpriyatii [Jelektronnyj resurs] / Rezhim dostupa: <http://www.vestnik.adygnet.ru>
3. Malis, N.I. Nalogovyy uchet: uchebnoe posobie [Tekst] / N.I. Malis, A.V. Tolkushkin. – M., 2009
4. Metodika auditor'skoj dejatel'nosti «Nalogovyy audit i drugie sopushtvujushhie uslugi po nalogovym voprosam. Obshhenie s nalogovymi organami» (odobrena Komissiej po auditor'skoj dejatel'nosti pri Prezidente RF ot 11 ijulja 2000 g., protokol №1) [Jelektronnyj resurs] / Rezhim dostupa: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=28966>
5. Nalogovyy Kodeks Rossijskoj Federacii ot 5.08.2000 № 117-FZ [Jelektronnyj resurs] / Rezhim dostupa: <http://www.consultant.ru>
6. Popova, L.V. Osnovnye teoreticheskie principy postroeniya uchetno-analiticheskoy sistemy [Tekst] / L.V. Popova, B.G. Maslov, I.A. Maslova // Finansovyy menedzhment. -2008. - №3. – S. 34-67
7. Popova, L. V. Audit nalogooblozheniya: uchebnoe posobie [Tekst] / L. V. Popova, L.N. Nikulina. – M.: Delo i Servis. – 2009. – 192 s.
8. Romanchin, S.V. Formirovanie uchetno-analiticheskoy sistemy obespecheniya finansovoj ustojchivosti kommercheskih organizacij v celjah prognozirovaniya bankrotstva: avtoref. dis. ...dok.jekon. nauk. [Tekst] / S.V. Romanchin. – Orel. – 2011. – 46 s.
9. Sokolov, Ja.V. Buhgalterskij upravlencheskij uchet: ot istokov do nashih dnei: monografija [Tekst] / Ja.V. Sokolov. – M.: Audit: JuNITI. – 2009. – 213 s.
10. Usatova, L.V. Metodologija nalogovogo analiza zatrat v uchetno-analiticheskom prostranstve [Tekst] / L.V. Usatova // Upravlencheskij uchet. – 2008. - №12
11. Usatova, L.V. Formirovanie upravlencheskoj i nalogovoj sostavljajushhej uchetno-analiticheskoy sistemy rashodov v uslovijah neopredelennosti v period transformacii mezhdunarodnyh standartov finansovoj otchetnosti: avtoref. dis. ...dok.jekon. nauk. [Tekst] / L.V. Usatova. – Orel. – 2008. – 48s.
12. Hahonova, N.N. Teoretiko-metodologicheskoe issledovanie kategorii «uchetno-analiticheskaja sistema» upravlenija kommercheskoj organizacii [Tekst] / N.N. Hahonova // Jekonomicheskie nauki. - №9. – 2012. – S. 231-234

**Vasil'eva Marina Vladimirovna**

State University-ESPC

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

Deputy Director of Finance Economic Institute for Academic Dean

with the performance of functions of the financial department

302020, Orel, Naugorskoe sh., 40

Numb.: (4862) 41-98-60

E-mail: vita\_977@mail.ru

В.Н. АЛФЕРОВ

## ИНФОРМАЦИОННЫЕ ВОЗМОЖНОСТИ АНАЛИЗА ОТЧЕТНОСТИ КОМПАНИИ

*В данной статье рассматриваются информационные возможности анализа отчетности компании.*

**Ключевые слова:** анализ финансовой отчетности, бухгалтерский баланс, результативность, финансовое положение.

Анализ бухгалтерской (финансовой) отчетности компании проводится с целью получения обобщенной оценки ее финансового состояния в динамике. Финансовое состояние – это категория, отражающая состояние капитала в процессе его кругооборота снабженческой, производственной, сбытовой и финансовой деятельности, т.е. служит индикатором способности компании к саморазвитию.

Финансовое состояние может быть: устойчивым, неустойчивым (предкризисным), кризисным.

Каждое из этих состояний может быть определено через значения системы показателей (индикаторов), примерный перечень которых (в силу их значительного количества и множественности трактовок) и раскрывается в настоящей статье.

Оценка экономического потенциала компании осуществляется посредством анализа значений большого числа индикаторов, которые могут быть условно разбиты на три блока показателей [3]:

- имущественного потенциала (отражают величину средств, контролируемых компанией, а также структуру активов и их состояние);
- ликвидности и платежеспособности;
- финансовой устойчивости (рис. 1).



Рисунок 1 – Индикаторы оценки экономического потенциала фирмы

В рамках настоящей статьи представляет интерес не порядок расчета входящих в указанные группы показателей, а информация, которая формируется на их основе.

Имущественный потенциал компании – это способность достигать поставленные стратегические и тактические цели, используя имеющиеся ресурсы (материальные, трудовые и финансовые) [1].

Оценку имущественного потенциала компании следует начать с проведения вертикального и горизонтального анализа бухгалтерского баланса.

Вертикальный анализ баланса заключается в оценке структуры определенных активов и источников их образования (рассчитываются относительные показатели, т.е. доли в общей величине). Горизонтальный анализ предполагает оценку темпов роста (снижения) каждой из групп активов и источников за рассматриваемых период (в условиях инфляции данный вид анализа недостаточно информативен).

При наличии данных о состоянии оборотных активов следует проводить их классификацию по категориям риска:

- минимальная (денежные средства, легкорезализуемые ценные бумаги);
- малая (дебиторская задолженность организаций с нормальным финансовым положением, запасы (без залежалых), готовая продукция, пользующаяся спросом);
- средняя (продукция производственно-технического назначения, незавершенное производство);
- высокая (дебиторская задолженность предприятий, находящихся в тяжелом финансовом положении, залежалые запасы и т.п.).

Формирование подобной информации позволит получить представление о состоянии оборотных активов организации [2].

Экономический смысл показателей, отражающих уровень имущественного потенциала фирмы, отражен в таблице 1.

Таблица 1 – Экономический смысл показателей, отражающих имущественный потенциал фирмы

Показатель	Экономический смысл
<b>Абсолютные показатели</b>	
Величина контролируемых фирмой средств	Стоимостная оценка активов, отраженных на балансе (не всегда тождественна суммарной рыночной оценке)
Величина чистых активов	Стоимостная оценка имущества фирмы после удовлетворения требований третьих лиц
<b>Относительные показатели</b>	
Доля внеоборотных активов	Доля омертвленных (не имеет негативной окраски) в долгосрочных активах средств в общей сумме средств, вложенных в компанию
Доля активной части основных средств	Доля активов, участвующих в производственном процессе в общей величине основных средств
Коэффициенты износа и годности:	Характеризуют основные средства с позиции сделанных в них вложений [3]. Показатели имеют отношение не к физическому состоянию основных средств, а к соотношению стоимостных характеристик
– коэффициент износа	Доля стоимости основных средств, списанная на затраты в виде амортизации
– коэффициент годности	Доля первоначальной (восстановительной) стоимости, которая еще не списана (не отнесена на затраты в составе амортизации)
Коэффициент обновления	Доля выбывших по разным причинам основных средств в их общей величине на начало отчетного периода
Коэффициент выбытия	Доля выбывших по разным причинам основных средств в их общей величине на начало отчетного периода

Экономический смысл показателей, отражающих уровень ликвидности и платежеспособности фирмы, представлен в таблице 2.

Таблица 2 – Экономический смысл показателей, отражающих ликвидность и платежеспособность

Показатель	Экономический смысл
<b>Основные показатели</b>	
Величина собственных оборотных средств	Превышение текущих активов над текущими обязательствами означает наличие финансовых ресурсов для расширения деятельности предприятия. Значительное превышение свидетельствует о неэффективном использовании ресурсов, а отрицательное значение – о неблагоприятном положении предприятия в краткосрочной перспективе
Коэффициент текущей ликвидности	Оборотные активы примерно в два раза должны превышать кредиторскую задолженность, что в любом случае обеспечит ее погашение
Коэффициент быстрой ликвидности	Величина дебиторской задолженности и денежных средств не должна быть ниже краткосрочных обязательств
Коэффициент абсолютной ликвидности	Часть краткосрочных обязательств, которая может быть погашена немедленно за счет имеющихся денежных средств
Коэффициент восстановления (утраты) платежеспособности	Отражает наличие реальной возможности для организации изменить свою платежеспособность в течение некоторого периода
<b>Дополнительные показатели</b>	
Коэффициент покрытия оборотных активов собственным капиталом	Доля оборотных средств, профинансированная за счет собственных источников; оборотные активы должны покрываться собственными источниками финансирования как минимум наполовину [2]
Коэффициент маневренности оборотных активов	Степень мобильности оборотных активов; чем выше значение коэффициента, тем меньше риск неплатежеспособности, но тем выше вероятность нарушения структуры оборотных активов
Коэффициент маневренности собственных оборотных средств	Часть собственных оборотных средств, которая находится в форме абсолютно ликвидных активов
Продолжительность финансового цикла	Средняя продолжительность между оттоком денежных средств в связи с осуществлением текущей производственной деятельности и их притоком как результатом производственно-финансовой деятельности

Следует помнить, что ликвидность актива – это его способность перейти в денежную форму, а степень ликвидности характеризует промежуток времени, в течение которого этот переход возможен. Ликвидность компании – превышение величины оборотных активов над краткосрочными обязательствами, характеризующее гипотетическую возможность погасить свои обязательства в будущем [3].

Платежеспособность – наличие у предприятия денежных средств и их эквивалентов для погашения кредиторской задолженности. Различие ликвидности и платежеспособности приводит к тому, что компания может быть ликвидной, но неплатежеспособной.

Платежеспособность может быть выражена через ликвидность баланса компании, что предусматривает классификацию активов по степени убывания ликвидности, а обязательств – по степени срочности.

Для получения абсолютно ликвидного баланса требуется выполнение четырех соотношений (первые три нестрогие):

- наиболее ликвидные активы должны превышать наиболее срочные обязательства (кредиторскую задолженность и кредиты банка, сроки возврата которых наступили);
- быстрореализуемые активы должны превышать краткосрочные обязательства;
- медленно реализуемые активы должны превышать долгосрочные обязательства;
- труднореализуемые активы должны быть меньше постоянных пассивов (собственного капитала, находящегося в распоряжении организации).

Выполнение первых двух неравенств сигнализирует о платежеспособности организации в ближайшей перспективе.

Выполнение третьего неравенства характеризует перспективную ликвидность.

Выполнение четвертого неравенства свидетельствует о наличии у компании собственных оборотных средств [5].

Следующей группой индикаторов, характеризующих экономический потенциал компании, являются показатели финансовой устойчивости.

Финансовая устойчивость компании – это такое состояние и распределение ее финансовых ресурсов, которые обеспечивают развитие компании, ее платежеспособность и инвестиционную привлекательность в условиях допустимого уровня риска [4].

Экономический смысл показателей, отражающих уровень финансовой устойчивости фирмы (т.е. способности поддерживать целевую структуру источников финансирования), отражен в таблице 3.

Таблица 3 – Экономический смысл показателей, отражающих финансовую устойчивость

Показатель	Экономический смысл
<b>Коэффициенты капитализации (характеризуют структуру источников финансирования)</b>	
Коэффициент концентрации собственного капитала	Доля собственного капитала в общей сумме источников, высокое значение коэффициента свидетельствует о финансовой устойчивости
Коэффициент концентрации привлеченных средств	Доля привлеченных средств в общей сумме источников, чем выше значение, тем выше зависимость от внешних кредиторов
Коэффициент финансовой зависимости (общий)	В какой доле активы компании финансируются за счет заемных средств
Коэффициент финансовой зависимости капитализированных источников	Рост показателя – увеличение зависимости от внешних инвесторов в долгосрочной перспективе
Коэффициент финансовой независимости капитализированных источников	Доля собственного капитала в сумме собственного капитала и долгосрочных обязательств
Уровень финансового левериджа	Сколько рублей заемного капитала приходится на один рубль собственных средств (чем выше значение, тем выше риск и ниже резервный заемный потенциал)
<b>Коэффициенты покрытия (оценка возможности поддержания сложившейся структуры источников)</b>	
Коэффициент обеспеченности процентов к уплате	Если значение меньше единицы, то компания не сможет в полном объеме рассчитаться с инвесторами по текущим обязательствам
Коэффициент покрытия постоянных финансовых расходов	Прибыль до вычета процентов и налогов должна превышать величину процентов к уплате и расходов по финансовой аренде

Таким образом, информация, раскрываемая в бухгалтерской (финансовой) отчетности, позволяет рассчитывать широкий спектр индикаторов, отражающих различные аспекты деятельности организации.

## СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Анализ финансовой отчетности [Текст] / под ред. О. В. Ефимовой и М. В. Мельник. – М.: «Омега-Л», 2008. – 451 с.
2. Гиляровская, Л.Т. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности [Текст] / Л.Т. Гиляровская, Д.А. Ендовицкий, Д.В. Лысенко. – М.: Велби, 2006.– 360 с.
3. Ковалев, В.В. Финансовая отчетность. Анализ финансовой отчетности (основы балансоведения): учеб. пособие [Текст] / В.В. Ковалев, Вит. В. Ковалев. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006. – 432 с.
4. Маслов, Б.Г. Формирование информации о стоимостных характеристиках в отчетности в соответствии с МСФО [Текст] / Б.Г. Маслов // Управленческий учет. - 2010. - №6. – С. 91- 93
5. Шредер, Н.Г. Анализ финансовой отчетности [Текст] / Н.Г. Шредер. – М.: Изд-во «Альфа-Пресс», 2008. – 176 с.

### **Алферов В.Н.**

ФГОБУ ВПО «Финансовый университет при Правительстве РФ»

Кандидат экономических наук, доцент кафедры «Экономика и антикризисное управление»

125993, Москва, Ленинградский проспект, 49

Тел.: (84862)41-98-60

E-mail: orelbuin@yahoo.com

---

V.N. ALFYOROV

## THE INFORMATION POSSIBILITIES OF THE ANALYSIS OF STATEMENTS OF THE COMPANY

*This article discusses the information possibilities of the analysis of statements of the company.*

**Keywords:** *analysis of the financial statements, the balance sheet, the effectiveness of, the financial position.*

### **BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)**

1. Analiz finansovoj otchetnosti [Tekst] / pod red. O. V. Efimovoj i M. V. Mel'nik. – М.: «Omega-L», 2008. – 451 s.
2. Giljarovskaja, L.T. Kompleksnyj jekonomicheskij analiz hozjajstvennoj dejatel'nosti [Tekst] / L.T. Giljarovskaja, D.A. Endovickij, D.V. Lysenko. – М.: Velbi, 2006.– 360 s.
3. Kovalev, V.V. Finansovaja otchetnost'. Analiz finansovoj otchetnosti (osnovy balansovedenija): ucheb. posobie [Tekst] / V.V. Kovalev, Vit. V. Kovalev. – М.: TK Velbi, Izd-vo Prospekt, 2006. – 432 s.
4. Maslov, B.G. Formirovanie informacii o stoimostnyh harakteristikah v otchetnosti v sootvetstvii s MSFO [Tekst] / B.G. Maslov // Upravlencheskij uchet. - 2010. - №6. – S. 91- 93
5. Shreder, N.G. Analiz finansovoj otchetnosti [Tekst] / N.G. Shreder. – М.: Izd-vo «Al'fa-Press», 2008. – 176 s.

### **Alfyorov V.N.**

Financial University under the Government of the Russian Federation

Candidate of Economic Sciences, Assistant Professor of Department «Economics and crisis management»

125993, Moscow, Leningrad's prospect, 49

Numb.: (84862) 41-98-60

E-mail: orelbuin@yahoo.com

И.А. ГРИГОРЕНКО

## УЧЕТНО-КОНТРОЛЬНАЯ СИСТЕМА ФОРМИРОВАНИЯ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

*В статье рассмотрена учетно-контрольная система формирования финансовых результатов, а также показатели данной системы.*

**Ключевые слова:** *учетно-контрольная система, финансовый результат, бухгалтерский учет, налогообложение.*

Учетно-контрольная система в широком смысле - это система, базирующаяся на бухгалтерской информации, включающей оперативные данные и использующей для контроля статистическую, техническую, социальную и другие виды информации.

Учетно-контрольная система формирования финансовых результатов является одной из составляющих общей системы, она базируется только на бухгалтерской информации и осуществляется работниками бухгалтерии. Ее суть заключается в объединении учетных и аналитических операций в один процесс, проведении оперативного контроля, обеспечении непрерывности этого процесса и использовании его результатов при выработке рекомендаций для принятия управленческих решений по вопросам использования прибыли (покрытия убытка). При этом общая методология и нормативные положения учета и контроля совершенствуются для рационального использования в единой учетно-контрольной системе. Учетно-контрольная система с взаимодействующими элементами представлена на рисунке 1.

Учетно-контрольная система формирования финансового результата организации включает в себя налоговый, финансовый и управленческий учет, анализ и аудит. В рамках каждого из видов учета определяется показатель прибыли или убытка. Показатели финансового результата, формируемые в налоговом и финансовом учете, используются внешними пользователями и находят свое отражение в налоговой и финансовой (бухгалтерской) отчетности. Финансовый результат, формируемый в управленческом учете, необходим внутренним пользователям, информация о нем отражается во внутрифирменной отчетности, порядок составления и представления которой является прерогативой организации.

До последнего времени управленческие функции бухгалтерии ограничивались контролем за соблюдением законности совершения хозяйственных операций, установленных правил приема и отпуска товарно-материальных ценностей, правильным расходованием фонда заработной платы, за соблюдением штатной финансовой и кассовой дисциплины, установленных правил и сроков проведения инвентаризации, взыскания дебиторской и погашения кредиторской задолженности, соблюдением платежной дисциплины, контролем за законностью списания недостач, потерь, просроченных долгов.



Рисунок 1 – Учетно-контрольная система финансовых результатов организации

Меняется целевое назначение бухгалтерского учета. С сохранением его значения как наиболее организованной части информационной системы, функционирующей на качественно новом техническом уровне, он во все большей степени должен становиться составной частью управляющей системы предприятия. К сожалению, этот процесс развития медленно и явно отстает от темпов совершенствования технического оснащения учета. В результате, несмотря на рост объема учетной информации, вызванной увеличением ее источников и потребителей, возрастание материальных и трудовых затрат на ведение учета, связанное с внедрением ЭВМ, повышением оплаты труда всем категориям учетных работников, потребительская стоимость бухгалтерской информации, по существу, осталась без изменения.

Одна из основных причин такого положения в отсутствии на многих российских предприятиях нового, соответствующего современным требованиям подхода к организации учета финансовых результатов. Судя по зарубежному опыту в первую очередь речь должна идти о создании и функционировании системы управленческого учета формирования финансовых результатов.

Взаимосвязь систем финансового и управленческого учета формирования финансовых результатов очевидна. Большинство элементов финансового учета можно найти и в управленческом учете:

- в обеих системах учета могут рассматриваться одни и те же хозяйственные операции. Например, поэлементно отражаемые в системе финансового учета данные о видах затрат (сырья и материалов, заработной платы, амортизационных отчислений) используются одновременно и в управленческом учете;

- на основе производственной или полной себестоимости, рассчитанной в системе управленческого учета, производится балансовая оценка изготовленных на предприятии активов в системе финансового учета;

- методы финансового учета применяются и в управленческом учете;

- оперативная информация используется не только в управленческом учете, но и для составления финансовых документов. Следовательно, во избежание дублирования сбор первичной информации должен осуществляться в соответствии с интересами как финансового, так и управленческого учета.

Однако наиболее важной чертой, объединяющей два вида учета, является то, что их информация используется для принятия решений по распределению и использованию полученного финансового результата.

По мнению Шеремета А.Д. данные финансового бухгалтерского учета помогают инвесторам оценить потенциал и перспективы предприятия, целесообразность инвестирования, а данные управленческого учета используются менеджерами для решения широкого круга проблем управления.

Формируемая на основе данных бухгалтерского учета финансовая информация позволяет более полно охарактеризовать финансовые результаты деятельности предприятия.

Однако для удовлетворения информационных потребностей бухгалтерская информация должна представлять собой не просто набор более или менее интересных и важных сведений из области хозяйственной жизни, а целостную систему экономических показателей, полезных для принятия эффективных решений.

Основной формой представления финансовой информации в условиях рыночной экономики на уровне предприятия является бухгалтерская отчетность. Термин «отчетность» имеет несколько значений. В узком смысле отчетность представляет собой оправдательные документы, содержащие отчет о работе, о произведенных расходах.

Под отчетностью в широком смысле подразумевается вся совокупность учетных записей, по которым можно проследить хозяйственную деятельность предприятия. По-разному определяют финансовую отчетность и ученые - экономисты.

Финансовый результат деятельности организации складывается из прибыли (убытка) от финансово-хозяйственной деятельности и прочих доходов за минусом прочих расходов. В свою очередь в формировании такого показателя, как прибыль от финансово-хозяйственной деятельности участвуют как традиционные показатели (прибыль (убыток) от реализации), так и новые показатели финансовой отчетности (прочие операционные доходы и расходы).

Такая информация, как платежи в бюджет и затраты, учитываемые при исчислении льгот по налогу на прибыль, исключена из формы № 2, что подтверждает общую тенденцию разделения функций бухгалтерского учета для целей составления бухгалтерской и налоговой отчетности [2].

Проблемой системы формирования финансовых результатов занимаются множество экономистов. Различные подходы к формированию полной информационной базы для получения данных по финансовым результатам предприятия вызывают трудности. На

предприятиях необходимо создание комплексной учетно-контрольной системы формирования финансовых результатов.

Финансовый результат отражает изменение собственного капитала за определенный период в результате всех видов производственно-финансовой деятельности организации.

С введением в действие с 1 января 2002 г. главы 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ расчет налоговой базы за отчетный (налоговый) период и формирование налогооблагаемого финансового результата делается, исходя из данных налогового учета нарастающим итогом с начала года [3].

Налоговый учет - система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на прибыль 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 предприятием в течение отчетного (налогового) периода, а также обеспечения информацией внутренних внешних пользователей для контроля за правильностью, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты в бюджет налогов.

Порядок ведения бухгалтерского учета по многим позициям отличается от правил ведения налогового учета, в частности это касается учета основных средств, нематериальных активов, процентов по долговым обязательствам, незавершенного производства и другого, что привело к усложнению порядка учета данных объектов и снижению эффективности налогового контроля.

Если в регистрах бухгалтерского учета содержится недостаточно информации для определения налоговой базы в соответствии с требованиями гл. 25 НК РФ, налогоплательщик вправе вводить дополнительные реквизиты. Таким образом, будут формироваться регистры налогового учета.

Налоговый учет не содержит обязательного требования отражать хозяйственные операции путем двойной записи, как это принято в бухгалтерском учете.

Налогоплательщик самостоятельно составляет за отчетный (налоговый) период расчет налоговой базы нарастающим итогом с начала года. В этот расчет включаются следующие данные:

- 1) период, за который определяется налоговая база (с начала налогового периода нарастающим итогом);
- 2) сумма доходов от реализации, полученных в отчетном (налоговом) периоде;
- 3) сумма расходов, понесенных в отчетном (налоговом) периоде и уменьшающих сумму доходов от реализации;
- 4) прибыль (убыток) от реализации (в разрезе аналитической группировки доходов и расходов);
- 5) прочие доходы и расходы;
- 6) прибыль (убыток) до налогообложения;
- 7) итого налоговая база за отчетный (налоговый) период.

Данные налогового учета должны отражать порядок формирования суммы доходов и расходов, определения доли расходов, учитываемых для целей налогообложения в текущем налоговом (отчетном) периоде, а также порядок формирования сумм создаваемых резервов и размер задолженности перед бюджетом [1].

Таким образом, учетно-контрольная система формирования финансовых результатов, действуя непрерывно, повышает качество и расширяет область практического применения учетной информации, положительно влияя, в конечном счете, на качество подготавливаемой и представляемой отчетности и сами отчетные показатели, то есть на эффективность учетной информации для сторонних пользователей. В этом главное назначение и главная суть учетно-контрольной системы формирования финансовых результатов, реализацию которой целесообразно возложить на бухгалтера, располагающего первичной учетной и аналитической информацией.

## СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Дедкова, Е.Г. Методика бухгалтерского учета процесса формирования финансовых результатов от реализации цветных металлов [Текст] / Е.Г. Дедкова // Управленческий учет. - 2010. - №5. – С. 64-70
2. Орлов, Б.Л. Управленческий и финансовый анализ деятельности предприятия [Текст]. / Б.Л. Орлов. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 123с.
3. Шеремет, А.Д. Финансы предприятий [Текст] / А.Д. Шеремет, Р.С. Сайфулин. – М.: Инфра-М, 2004. – 343 с.

**Григоренко Инна Анатольевна**

ФГБОУ ВПО «Госунiversитет - УНПК»

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

302020, г. Орел, Наугорское ш., 40

Тел.: (4862) 41-98-60

E-mail: orelbuin@yahoo.com

---

I.A. GRIGORENKO

## THE ACCOUNTING AND CONTROL SYSTEM OF FORMATION OF FINANCIAL RESULTS

*The article considers the accounting and control system of formation of financial results, as well as indicators of the system*

**Keywords:** *accounting and control system, financial result, accounting, taxation.*

## BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)

1. Dedkova, E.G. Metodika buhgalterskogo ucheta processa formirovaniya finansovyh rezul'tatov ot realizacii cvetnyh metallov [Tekst] / E.G. Dedkova // Upravlencheskij uchet. - 2010. - №5. – S. 64-70
2. Orlov, B.L. Upravlencheskij i finansovyj analiz dejatel'nosti predpriyatija [Tekst]. / B.L. Orlov. – М.: Finansy i statistika, 2005. – 123s.
3. Sheremet, A.D. Finansy predpriyatij [Tekst] / A.D. Sheremet, R.S. Sajfulin. – М.: Infra-M, 2004. – 343 s.

**Grigorenko Inna Anatol'evna**

State University-ESPC

Candidate of Economics Science, Doctoral student of Department «Accounting and Taxation»

302020, Orel, Naugorskoe sh., 40

Numb.: (4862) 41-98-60

E-mail: orelbuin@yahoo.com

М.М. КОРОСТЕЛКИН

## ОСНОВНЫЕ КОНЦЕПЦИИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА И АНАЛИЗА ЗАТРАТ В РАМКАХ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОЙ СИСТЕМЫ

*Любое предприятие как экономическая система зависит от собственной системы управленческого учета и анализа, обеспечивающей ее необходимой информацией. В статье рассмотрены основные концепции управленческого учета и анализа затрат в рамках учетно-аналитической системы.*

**Ключевые слова:** управленческий учет, затраты, учетно-аналитическая система, анализ.

Для эффективного функционирования, формирования данных о деловой активности и выявления резервов снижения себестоимости готовой продукции на предприятиях рекомендуем организовывать управленческий учет и анализ затрат по центрам ответственности, выделение которых предполагает наличие механизма распределения ответственности, поэтому информация должна предоставляться по иерархическому принципу.

Проанализировав мнения ученых в области определения сущности понятия «управленческий анализ» можно сделать вывод о том, что управленческий анализ - это совокупность аналитических процедур, выступающая как часть управленческого учета, направленная на оценку внутренних ресурсов и внешних возможностей предприятия для выявления проблемных участков и обеспечивающая необходимой информацией различные уровни управления для выработки стратегических и тактических управленческих решений.

Наиболее оптимальной системой управленческого учета и анализа производства и реализации готовой продукции может выступать система, адекватная масштабам и специфике производства, построение которой осуществляется с помощью следующих этапов (рис. 1).



**Рисунок 1 - Этапы постановки системы управленческого учета и анализа калькулирования себестоимости и реализации готовой продукции**

Система управленческого учета и анализа должна быть направлена на контроль и отслеживание выполнения тактических и стратегических планов. Создание эффективной системы потребует реорганизации как учетных форм и регистров, обслуживающих отдельные процессы, так и финансовых потоков, имеющих важное информационно-аналитическое значение.

Методика организации управленческого учета и анализа калькулирования себестоимости, производства и реализации готовой продукции будет выполнять функции удовлетворения информационных потребностей внутрихозяйственного управления и создания эффективности учетно-аналитического пространства.

Одной из важнейших функций реализации гибкого регулирования и прогнозирования хозяйственных процессов является управленческий анализ, главная цель которого заключается в постоянном информационном обеспечении контроля за рациональностью функционирования всей хозяйственной системы по выполнению обязательств производства и реализации продукции, выявлению и мобилизации текущих внутрипроизводственных резервов для повышения затрат на производство продукции, роста его доходности.

Анализ затрат, составляющий элемент функции контроля, помогает оценить эффективность использования всех ресурсов предприятия, выявить резервы снижения затрат на производство, собрать информацию для подготовки планов и принятия рациональных управленческих решений в области затрат [13].

В настоящее время в условиях формирования рыночных отношений роль учета и анализа затрат в управлении хозяйственной деятельностью объективно повышается, поскольку учетно-аналитическая информация обеспечивает систему управления необходимыми данными и позволяет принять эффективные управленческие решения в области затрат.

Роль анализа как средства управления производством в последнее время все возрастает, что обусловлено разными обстоятельствами. Прежде всего необходимостью повышения эффективности производства в связи с ростом дефицита и стоимости сырья, повышением науко – и капиталоемкости производства; переходом к рыночным отношениям; созданием новых форм хозяйствования. В данных условиях управленческие решения должны быть основаны на точных расчетах, глубоком и всестороннем экономическом анализе.

Управленческий анализ направлен на выявление внутренних ресурсов и возможностей предприятия, на оценку текущего состояния бизнеса, выявление стратегических проблем. Необходимость проведения управленческого анализа определяется несколькими факторами:

- во-первых, он необходим при разработке стратегии развития предприятия и в целом для реализации эффективного менеджмента, поскольку является важным этапом управленческого цикла;
- во-вторых, он необходим для оценки привлекательности предприятия, с точки зрения внешнего инвестора, определения позиции предприятия в национальных и иных рейтингах;
- в-третьих, управленческий анализ позволяет выявить резервы и возможности предприятия, определить направления адаптации внутренних возможностей предприятия к изменениям условий внешней среды [2].

В основе управленческого анализа деятельности предприятия должны лежать следующие принципы:

- системный подход, в соответствии с которым предприятие рассматривается как сложная система, действующая в среде открытых систем и состоящая, в свою очередь, из ряда подсистем;
- принцип комплексного анализа всех составляющих подсистем, элементов предприятия;
- динамический принцип и принцип сравнительного анализа;

– принцип учета специфики предприятия (отраслевой и региональный).

Важное значение в экономическом анализе производственно-хозяйственной деятельности отводится анализу затрат, который является составляющим элементом функции контроля, помогает оценить эффективность использования всех ресурсов предприятия, собрать информацию для подготовки планов и принятия рациональных управленческих решений в области затрат. В системе управления затратами анализ заканчивает функциональный цикл и одновременно является его началом [12].

Эффективное управление затратами на разных уровнях обеспечивается использованием методического единства, предполагающего единые требования к информационному обеспечению, планированию, учету, анализу затрат на предприятии. Это обеспечивает система управленческого учета, которая соединяет все эти элементы в едином методологическом и методическом пространстве и выступает как комплексное, системное исследование затрат на производство.

Управленческий анализ необходим для решения вопросов формирования затрат, эффективности использования ресурсов, а также производства и реализации продукции. Управленческий уровень отражает внутренние проблемы предприятия: размеры, стоимость и эффективность использования ресурсов производства, измерение затрат, формирование центров производства продукции, ее качество, конкурентоспособность, цену, сферу реализации, т.е. все те моменты, от которых зависят финансовые результаты.

Управленческий анализ, как и управленческий учет, призван обеспечить управленческий аппарат организации, предприятия информацией, необходимой для управления и контроля за деятельностью организации и помогающей управленческому аппарату в выполнении его функций. Большая часть аналитической информации, связанная с анализом ресурсов производства, представляет собой промежуточную информацию, которая в конечном счете отражается в определенных результативных показателях.

Управленческий анализ необходим на всех стадиях подготовки и принятия решения, особенно на этапах формирования цели, выработки решения, отбора лучшего его варианта и при обсуждении результатов реализации решения.

Объектом анализа затрат может быть весь объем произведенной продукции, объем реализованной продукции, отдельные виды продукции, отдельные виды производств, центры, отдельные технологические процессы и операции.

Одним из факторов, оказывающих влияние на величину затрат, является изменение объема и структуры продукции, которые могут привести к относительному уменьшению условно-постоянных расходов (кроме амортизации), относительному уменьшению амортизационных отчислений, изменению номенклатуры и ассортимента продукции, повышению ее качества.

Относительная экономия на условно-постоянных затратах может быть определена по формуле:

$$\text{ЭП} = \text{ТПР} \cdot \text{ПС} / 100, \quad (1)$$

где ЭП – экономия условно-постоянных затрат;

ПС – сумма условно-постоянных затрат в базисном году;

ТПР – темп прироста товарной продукции по сравнению с базисным годом.

Относительное изменение амортизационных отчислений можно рассчитать исходя из того, что часть амортизационных отчислений не включается в себестоимость продукции, а возмещается за счет других источников, общая сумма амортизации может уменьшаться.

При этом общую экономию за счет амортизационных отчислений можно рассчитать по формуле:

$$\text{Э}_a = \left( \frac{A_0 K}{\text{ПН}_0} - \frac{A_1 K}{\text{ПН}_1} \right) \times \text{ПН}_1 \quad (2)$$

где  $\text{Э}_a$  – экономия в связи с относительным снижением амортизационных отчислений;

$A_0, A_1$  – сумма амортизационных отчислений в базисном и отчетном году;

K – коэффициент, учитывающий величину амортизационных отчислений, относимых на себестоимость продукции в базисном году;

$III_0, III_1$  – объем товарной продукции базисного и отчетного года.

Изменение номенклатуры и ассортимента производимой продукции является одним из важнейших факторов, влияющих на уровень затрат на производство. Влияние изменений структуры продукции можно проанализировать по переменным расходам, по статьям типовой калькуляции. Расчет влияния структурных сдвигов в составе продукции на величину затрат следует увязать с показателями повышения производительности труда [13].

На величину затрат производства оказывают влияние отраслевые факторы. К ним можно отнести следующие: ввод и освоение новых цехов, производственных единиц и производств, подготовку и освоение производства на действующих предприятиях, прочие факторы.

Значительные резервы заложены в снижении затрат на подготовку и освоение новых видов продукции и новых технологических процессов в уменьшении затрат пускового периода по вновь вводимым в действие цехами объектам. Расчет суммы изменения затрат осуществляется по формуле:

$$\text{ЭП} = \left( \frac{C_1}{III_1} - \frac{C_0}{III_0} \right) \times III_1, \quad (3)$$

где ЭП – изменение суммы затрат на подготовку и освоение производства;

$C_1, C_0$  – сумма затрат базисного и отчетного года.

В целях принятия эффективных управленческих решений важной составляющей управленческого анализа является структурный анализ затрат по элементам. Он, как правило, проводится систематически в течение года в целях выявления внутрипроизводственных резервов снижения затрат.

Таким образом, перед промышленными предприятиями стоят достаточно серьезные задачи и для успешной их реализации необходимо иметь рационально организованный управленческий анализ, который имеет важное значение для обоснования мероприятий по оптимизации себестоимости продукции. Это будет обеспечено за счет надлежащего учета и контроля над процессами заготовки и переработки сырья и за счет функций управления, направленных на контролирование расхода материальных, трудовых и финансовых ресурсов.

Современные системы управленческого учета представляют собой не просто учетные системы, они являются частью системы управления организации и могут стать ее основной частью.

Управленческая деятельность предприятия является одной из составляющих учетно-аналитической системы. На сегодняшний день управленческий учет представляет собой систему управления предприятием, интегрирующую в себе различные подсистемы и методы управления для достижения единой цели.

Выделяют четыре подсистемы управленческого учета, которые представлены схематично на рисунке 2.

В результате проведения контроля определяют отклонения фактических показателей от плановых и учитывают их при последующем планировании.

Управленческий учет представляет информацию для пользователей не только в денежном выражении и не только количественную, но и качественную. Пользователями управленческого учета являются менеджеры всех уровней управления бизнесом предприятия [1].

Он использует не только фактические данные о совершенных операциях, но и оценочные данные (аналитические показатели), данные о возможных событиях в будущем (планы и прогнозы).

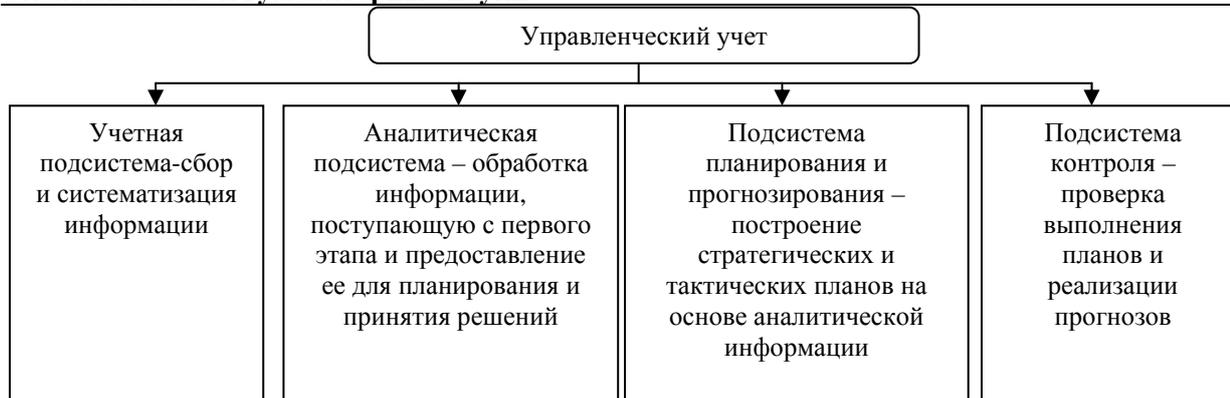


Рисунок 2 – Подсистемы управленческого учета

На сегодняшний день в мире существуют несколько подходов к формированию концепции управленческого учета, которые условно можно поделить на две группы.

К первой группе относятся традиционные модели, для которых в организации систем управленческого учета явно прослеживаются две основные цели: первая - обеспечение калькулирования себестоимости продукции, вторая – реализация плано-контрольной функции. В соответствии с этими целями традиционные модели управленческого учета предлагают три подхода к построению системы учета затрат. Для калькулирования себестоимости может применяться метод учета полной себестоимости или метод дифференцированного учета (директ-костинг), для реализации плано-контрольной функции используется метод учета затрат по центрам ответственности. Все три метода тесно связаны между собой и часто используются совместно, образуя единую учетную систему предприятия.

Ко второй группе относятся современные концепции управленческого учета. В частности, проблему распределения накладных расходов решает концепция Activity-Based Costing (ABC), получившая известность в 1987 году. Сущность данного метода заключается в предположении, что ресурсы, которые обуславливают затраты предприятия, потребляются не конечными продуктами, а процессами (activities), участвующими в производстве конечных продуктов.

Концепция lifecyclocosting или калькуляция на базе жизненного цикла основывается на предположении, что для объективной оценки стоимости товара необходимо учитывать затраты на всех стадиях его жизненного цикла. Большая часть затрат у современных предприятий связана с разработкой, проектированием, выводом нового товара на рынок, в то время как традиционный учет рассматривает преимущественно затраты, понесенные непосредственно в момент производства товара.

Для успешного развития бизнеса в постоянно меняющихся условиях современной экономики необходима эффективная система управления затратами, доходами, активами и обязательствами. Именно поэтому в настоящее время все большей популярностью стали пользоваться комплексные системы управленческого учета. Они получили широкое распространение за рубежом в 1980 - 1990-х гг., одной из них является Activity-Based Costing (ABC) [1].

Общепринято, что авторами методики являются Роберт Каплан и Робин Купер. Однако её фундаментальные основы были описаны в 1971 г. Джорджем Стаубсом, профессором Калифорнийского университета, в своей монографии «Activity Costing and Input-Output Accounting». Ее научным консультантом и редактором стал Роберт Энтони - основоположник американского управленческого учета [10].

Главное отличие новой теории от традиционного подхода, говорившего, что причиной возникновения затрат является производство продукции, заключалось в следующем – система основывалась на взаимосвязи между финансовыми показателями и объектами учета по средствам операций.

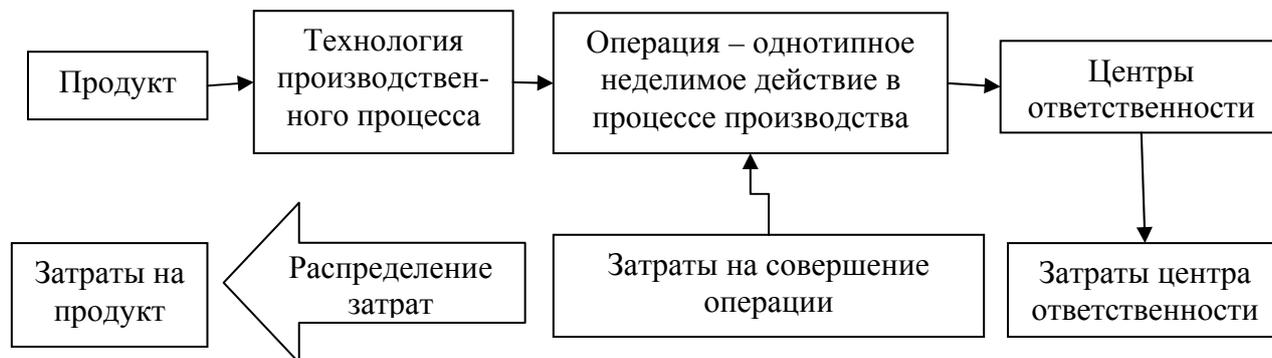


Рисунок 3 - Схема связи между затратами и продуктами в системе ABC

Таким образом, ABC - это система, выходящая за рамки калькулирования и собственно учетных технологий. Она обеспечивает накопление и систематизацию информации о различных финансовых показателях (затратах, доходах, активах, обязательствах), вовлеченных в деятельность предприятия, в разрезе основных бизнес-процессов и операций. Не случайно в экономически развитых странах сравнительно небольшое количество организаций применяет только ABC: эта система рассматривается как низовое информационное звено [8].

ABC - английская аббревиатура, которая расшифровывается как Activity Based Costing, то есть «учет по видам деятельности» или «расчет затрат на основе бизнес-процессов».

Начиная с 1991–1992 гг. метод получил широкое признание как основа для принятия стратегических решений, управления затратами и повышения прибыльности на основе реинжиниринга и контроля эффективности бизнес-процессов.

Название этого метода переводится на русский язык по-разному.

В отечественных учебниках и статьях Activity based costing часто переводится как функционально-стоимостной анализ (ФСА). Но, такой перевод не совсем точен, т.к. этим термином ранее обозначался другой метод, известный за рубежом как Value analysis, который был предложен Л.Д. Майлзом в 40-х годах прошлого века (одновременно в СССР этот метод разрабатывал Ю.М. Соболев).

Метод ABC - особая форма функционального анализа затрат (Function Cost Analysis), в котором на первый план ставится определение и учет затрат на осуществление функций системы в течение полного жизненного цикла. Однако он не решает вопрос оптимизации или даже исключения функций в соответствии с удовлетворением требований потребителя путем выявления затрат, как это осуществляется при проведении ФСА. Метод ABC не предусматривает системного определения главной функции объекта, в нем отсутствуют правила формулирования функций, установления их значимости и уровня выполнения и многие другие признаки, без которых ФСА не может обойтись, так как у него другая конечная цель, а определение затрат по функциям - промежуточная задача. На каких-то этапах проведения ФСА возможно использование и метода ABC [6].

При проведении ФСА осуществляется минимизация затрат на всех этапах, связанных с существованием объекта, начиная с момента его проектирования вплоть до его утилизации [7].

Рассматривая различные характеристики продукции - затраты, качество, надежность и т.п., необходимо соизмерять их влияние на ее потребительскую стоимость [5]. Например, решения по усовершенствованию продукции, расширяющие ее функциональные возможности, но увеличивающие затраты настолько, что продукция теряет конкурентоспособность, столь же неприемлемы, как и решения, снижающие затраты за счет ухудшения качества.

Поэтому использование некоторыми авторами общепринятого термина «функционально-стоимостной анализ» для выражения определения и учета затрат по видам

деятельности (Activity Based Costing) некорректно.

Продолжая освещение метода управленческого учета, название Activity Based Costing правильнее всего будет перевести на русский как «учет затрат по видам деятельности». Появление и развитие ABC, именно в российской практике, отвечало определенным изменениям, происходящим в экономической структуре, а именно изменение взглядов на методику учета затрат и расчет себестоимости продукции.

Ранее расчет себестоимости осуществлялся с учетом постоянных и переменных расходов. В первом случае постоянные расходы распределяются на себестоимость продукции, которая, таким образом, отражает полные производственные издержки. Во втором - постоянные расходы не включаются в себестоимость продукции, а списываются как затраты на период. Себестоимость продукции в этом случае равна маргинальным издержкам. Среди типичных результатов этих искажений можно назвать такие как:

- занижение наценки на мелкосерийную продукцию и завышение - на крупносерийную,
- более низкие показатели доходов в финансовом учете по сравнению с управленческим, кажущуюся высокую прибыльность технологически сложных и инновационных продуктов по сравнению с простыми [10].

Следовательно, для решения основных задач управленческого учета - учета затрат и расчета себестоимости показатели постоянных и переменных затрат были не слишком пригодны.

Поиск новых методов получения объективной и отражающей реальность информации о затратах привел к появлению метода ABC в российской практике.

Суть метода Activity Based Costing состоит в том, что предприятие рассматривается как набор рабочих операций. Работы определяют специфику предприятия. Работы потребляют ресурсы (материалы, информацию, оборудование) и имеют какой-либо результат [14].

Соответственно, и начальной стадией применения ABC является определение перечня и последовательности работ на предприятии. Это обычно проводится путем разложения сложных рабочих операций на простейшие составляющие, параллельно с расчетом потребления ими ресурсов.

В основе метода ABC лежит предположение, что деятельность потребляет ресурсы, а продукция потребляет деятельность. Другими словами, продукция - результат деятельности, связанной с потреблением ресурсов, учет затрат по которым ведется на соответствующих счетах.

Применение метода ABC обеспечивает гораздо более точное описание затрат и отображает финансовое состояние организации лучше, чем традиционные методы бухгалтерского учета. Это позволяет организации вырабатывать более точные и обоснованные решения. Кроме того, разнесение затрат по счетам может использоваться, чтобы исключать малоценные высокозатратные виды деятельности и, следовательно, уменьшать издержки, что немаловажно, например, при реструктуризации бизнес-процессов и в других случаях.

Концепция ABC формализует учет и анализ затрат по видам деятельности (activity-based costing) в части распределения накладных расходов на конкретные товары, работы и услуги.

Традиционные варианты распределения накладных расходов реализуются в бухгалтерском учете и основываются на:

- показателях объема (натуральных или стоимостных);
- прямых затратах на оплату труда;
- машино-часах (при высокой степени механизации и автоматизации труда) [11].

В основе концепции ABC не столько обычное бухгалтерское формирование затрат, сколько экономический расчет реальной себестоимости товаров, работ, услуг, не требующий обязательного отражения данных в рамках главной книги.

Наиболее эффективно концепция ABC реализуется в тех случаях, когда из накладных расходов выделяются затраты стратегического характера (исследования и разработки, маркетинг и распространение) и затраты рассматриваются в полном объеме в самом широком смысле слова, независимо от того, насколько точно они оценены в производственном сегменте текущей (сегодняшней) цепочки ценностей [3].

Коротко методологию системы ABC можно определить следующим образом:

— в отличие от традиционных методов учета, базирующихся на положении о том, что выпускаемая продукция потребляет ресурсы, система ABC основана на принципе: продукция потребляет виды деятельности, а производственная деятельность потребляет ресурсы;

— для определения стоимости выявляются формирующие затраты факторы (так называемые кост-драйверы - от англ. cost drivers), которые связывают конкретные виды деятельности и соответствующие затраты, а также выступают мерилем деятельности, поскольку затраты изменяются пропорционально масштабу деятельности;

— на основе факторов, формирующих затраты, ресурсы распределяют между центрами производственной деятельности, а затем относят на конкретные изделия.

Для создания системы ABC хозяйственные операции разграничивают в зависимости от того, осуществляются они на уровне единицы изделия (обработка), или партии изделий (транспортировка, наладка оборудования и т.п.), или определенного вида продукции (поддержание технических условий производства, изменение проектной документации и т.п.), или производства в целом (управление, эксплуатация зданий и т.п.).

Далее выделяют переменные затраты (краткосрочные и долгосрочные) и определяют издержки, зависящие и не зависящие от объемов производства.

Краткосрочные переменные затраты относят на изделие пропорционально объему производства (материалы, заработная плата) и времени работы оборудования.

Затраты, которые в традиционных системах учета считаются постоянными, в системе ABC рассматриваются как долгосрочные переменные. Например, затраты, связанные с обслуживанием производства, созданием условий производства, изменяются пропорционально количеству партий изделий, количеству заказов и т.п.

Система ABC обеспечивает учет затрат по каждому виду продукции на каждом этапе производственного процесса. Она закладывает основу для управления затратами по производственным центрам, итогового анализа себестоимости конкретных изделий. Как показал опыт ее внедрения, достоверное определение себестоимости конкретных изделий значительно повышает объективность оценки рентабельности продукции. Дело в том, что традиционные методы распределения накладных расходов способны исказить рентабельность. Они не отражают роста затрат по продукции, производимой мелкими партиями, поскольку на них списывается меньшая доля накладных расходов. И наоборот, изделия, производимые в больших объемах, принимают на себя большую долю накладных расходов и получаются менее рентабельными [15].

Соответственно, и начальной стадией применения ABC является определение перечня и последовательности работ на предприятии. Это обычно проводится путем разложения сложных рабочих операций на простейшие составляющие, параллельно с расчетом

Такая классификация затрат (работ) в ABC системах отталкивается от опытного наблюдения зависимости между поведением затрат и различными производственными событиями:

- выпуском единицы продукции;
- выпуском заказа (пакета);
- производством продукта как такового.

При этом опускается еще одна важная категория затрат, которая не зависит от производственных событий - затраты, обеспечивающие функционирование предприятия в целом. Для учета таких издержек вводится четвертый тип работ - Facility Level (общехозяйственные работы). Первые три категории работ, а, точнее, затраты по ним могут

быть прямо отнесены на конкретный продукт. Результаты общехозяйственных работ нельзя точно присвоить тому или иному продукту, поэтому для их распределения приходится предлагать различные алгоритмы.

Соответственно, с целью достижения оптимального анализа в ABC классифицируются и ресурсы:

- 1) на поставляемые в момент потребления;
- 2) поставляемые заранее.

К первым можно отнести сделанную оплату труда: работникам платят за то количество рабочих операций, которые они уже совершили; ко вторым - фиксированную заработную плату, которая оговаривается заранее и не привязана к конкретному количеству заданий. Такое разделение ресурсов дает возможность организовать простую систему для периодических отчетов о затратах и доходах, решающую как финансовые, так и управленческие задачи.

Все ресурсы, затраченные на рабочую операцию, составляют ее стоимость. В конце первого этапа анализа все работы предприятия должны быть точно соотнесены с необходимыми для их выполнения ресурсами. Приведем пример (для простоты объяснения эквивалентом ресурса будем считать статью затрат). В некоторых случаях статья затрат явно соответствует какой-либо работе.

Очевидно, что описанная выше типология операций и объектов учета предполагает принципиально новый подход к калькулированию себестоимости [15].

Традиционные системы учета выделяют один уровень объектов калькулирования, чаще всего это результаты производственной деятельности - продукты, работы или услуги. Калькуляционные расчеты сводятся к распределению косвенных производственных, управленческих или сбытовых затрат между этими объектами. Как вариант часть затрат может не включаться в оценку объекта учета, а относиться на финансовые результаты. Так, например, происходит с переменными затратами в системе «Директ-костинг» или отклонениями от нормативных затрат в системе «Стандарт-кост». Поскольку существующие методы аналитического и синтетического учета обслуживают потребности традиционных систем, попытка «встроить» движение затрат и результатов по системе ABC в стандартный план счетов связана с рядом трудностей.

Методика формирования синтетических и аналитических счетов учета основного и вспомогательного производств рассчитана на формирование данных лишь по одной категории объектов учета. В отраслях, где применяются позаказная или поиздельная системы калькулирования себестоимости, это продукты, однородные виды продукции, виды работ, услуг, полуфабрикаты, заказы. В отраслях с попередельной или однопередельной (попроцессной) системами это переделы, стадии или процессы. В таких отраслях калькулирование изделий осуществляют вне системы бухгалтерского учета [4].

В существующей системе счетов невозможно выполнять процедуры многократного обратного списания затрат. Поясним это на примере. Затраты по операции «презентация продукта на закрытом семинаре для покупателей» в системе ABC связаны с объектами учета всех трех сегментов:

- они должны быть включены в себестоимость каждого из презентуемых продуктов;
- отнесены на затраты по обслуживанию каждого клиента, присутствовавшего на презентации;
- учтены при формировании затрат для контроля службы маркетинга как центра ответственности.

В традиционном варианте бухгалтер учет затрат на счете 44 «Расходы на продажу» по центру ответственности. Затем затраты будут списаны на счет 90 «Продажи», при этом они могут быть распределены между видами продуктов, если это позволяет аналитика по субсчету 90/2 «Себестоимость продаж». Но учесть такие затраты по множественным объектам сбытового сегмента (клиентам, рынкам) организация уже не сможет.

Но существует и иная точка зрения на распределение затрат методом ABC, который основан на том, что затраты образуются в результате выполнения определенных операций. Процесс расчета себестоимости производимой продукции (работ, услуг) с применением Activity based costing предполагает калькуляцию затрат в три этапа.

На первом этапе стоимость косвенных затрат на предприятии переносится на ресурсы пропорционально выбранным драйверам затрат. На втором этапе разрабатывается структура операций, необходимых для создания продукции (работ, услуг). После этого стоимость ресурсов, рассчитанная на предыдущем этапе, переносится на операции пропорционально выбранным драйверам ресурсов. На третьем этапе стоимость операций «поглощается» объектами затрат пропорционально драйверам операций. Результатом этого является рассчитанная себестоимость объектов затрат, например продукции.

Перед рассмотрением этапов изучим основную терминологию ABC – анализа.

Затраты - расходы предприятия, выраженные в денежной форме. Все затраты аккумулируются по статьям затрат и объединяются в группы затрат.

Операции - действия, выполняемые для создания или обслуживания объектов затрат (управление компанией, закупка товара, складская переработка).

Ресурсы - носители определенных функций, то есть «то, что выполняет операции» и «те, кто выполняют операции» (производственное оборудование, персонал).

Объект затрат - любая учетная единица (подразделение, контракт, канал сбыта, вид выпускаемой продукции и т. д.), расходы на которую требуется определять отдельно.

Драйвер затрат - параметр, пропорционально которому затраты переносятся на стоимость ресурсов. Например, арендная плата (затраты) распределяется на конкретных сотрудников (ресурсы) пропорционально занимаемой ими площади помещения (драйвер затрат).

Драйвер ресурса - параметр, пропорционально которому стоимость ресурса переносится на стоимость операции. Например, стоимость работы кладовщиков (стоимость ресурса) распределяется между операциями приемки, хранения, обеспечения сохранности и отгрузки товара пропорционально человекочасам, необходимым для выполнения этих операций (драйвер ресурсов) [9].

Рассмотрим 1 этап - Распределение затрат на ресурсы . Для того чтобы рассчитать стоимость ресурсов, рекомендуется:

- во-первых, определить структуру ресурсов, а также перечень затрат, направляемых на обеспечение деятельности каждого ресурса,

- во-вторых, распределить затраты на ресурсы [6].

Как правило, выделяют следующие виды ресурсов: персонал, оборудование и транспорт, помещения (земля).

Обязательным ресурсом является персонал. При определении его полной стоимости учитываются заработная плата сотрудников, налоговые отчисления из фонда оплаты труда, социальные выплаты, амортизация персонального (офисного) оборудования, затраты на поддержание условий труда, доставка сотрудников к месту работы, расходы на обучение и т. д.

Оборудование и транспорт в перечень ресурсов могут не входить. Если при выполнении своих функций сотрудник всегда применяет только данное оборудование, которое используется только им, то целесообразно объединить стоимость ресурса «Оборудование» со стоимостью ресурса «Сотрудник». Например, если конкретный автомобиль использует только один водитель и все свое рабочее время этот водитель эксплуатирует только данный автомобиль, то стоимость ресурса «Водитель» целесообразно объединить со стоимостью ресурса «Автомобиль».

После того как перечень ресурсов составлен, нужно распределить на них косвенные затраты. В большинстве случаев затраты однозначно переносятся на ресурсы, например сумма заработной платы коммерческого директора относится на ресурс «Коммерческий директор».

Второй этап заключается в перенесении стоимости ресурсов на операции

Как уже отмечалось, стоимость ресурсов переносится на операции пропорционально драйверам ресурсов. Чаще всего используют такие драйверы, как рабочие часы (для персонала), машинное время (для оборудования) и т. п. Определив стоимость использования единицы драйвера ресурсов (стоимость одного часа работы сотрудника, оборудования) и количество единиц драйвера, потребляемых каждой операцией, можно рассчитать стоимость данного ресурса, переносимую на конкретную операцию. Заключением этапа является определение стоимости операций [9].

Этап 3, состоит в распределении стоимости основных операций на объекты затрат. Здесь стоимость основных операций распределяется на объекты затрат. По аналогии с предыдущими этапами это распределение осуществляется пропорционально драйверам. В качестве драйверов операций выступают количественные характеристики самих объектов затрат, например объем продаж или объем производства в денежном или натуральном выражении [3].

Таким образом, из предложенных трех вариантов проведения ABC-анализа, внедрение новой системы управленческого учета будет производиться по последней, основанной на том, что затраты образуются в результате выполнения определенных операций. Ее выбор обоснован спецификой объекта исследования.

### **СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Аткинсон, Энтони А. Управленческий учет, 3-е издание: пер. с англ. [Текст] / Энтони А. Аткинсон. – М.: Издательский дом «Вильямс», 2007. – 880 с.
2. Бахрушина, М.А. Управленческий анализ [Текст] / М.А. Бахрушина. - М.: Омега-М, 2004.
3. Вахрушина, М.А. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник для вузов. 2-е изд., доп. и пер. [Текст] / М.А. Бахрушина. - М.: Омега-И, 2003.
4. Воронова, Е.Ю. Управленческий учет на предприятии: учеб. пособие. / Е.Ю. Воронова, Г.В. Улина. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006. – 248 с.
5. Жарикова, Л.А. Управленческий учет: учеб. пособие. [Текст] / Л.А. Жарикова. - Тамбов: Изд-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2004. - 136 с.
6. Каменнова, М.С. Управление стоимостью бизнес процессов [Текст] / М.С. Каменнова // Финансовый директор. - 2004. - №4
7. Карпова, Т.П. Управленческий учет: учебник для вузов [Текст] / Т.П. Карпова. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2004. – 351 с.
8. Керимов, В.Э. Теория и практика организации управленческого учета на производственных предприятиях: научное издание [Текст] / В.Э. Керимов. - М.: ИВЦ «Маркетинг», 2001. – 297с.
9. Мицкевич, А. Блеск и нищета традиционного управленческого учета и скромное обаяние функционально-стоимостного анализа (ABC-costing) [Текст] / А. Мицкевич // Экономические стратегии. - 2004. - №1
10. Мишин, Ю.А. Управленческий учет: управление затратами и результатами производственной деятельности: Монография. [Текст] / Ю.А. Мишин - М.: Издательство «Дело и Сервис», 2002
11. Николаева, О.Е. Управленческий учет: учебное пособие. [Текст] / О.Е. Николаева, Т.В. Шишкова. - М.: УРСС, 2000.
12. Попова, Л.В. Формирование учетно-аналитической системы затрат на промышленных предприятиях: учебное пособие [Текст] / Л. В. Попова, И.А. Маслова, В.А. Константинов, М.М. Коростелкин. – М.: Дело и Сервис, 2007. – 224с.
13. Попова, Л.В. Основные концепции управленческого анализа затрат на промышленном предприятии [Текст] / Л.В. Попова, Т.А. Головина // Управленческий учет. – 2005 - №1
14. Савчук В. ABC - принцип разумной достаточности [Текст] / В. Савчук // Финансовый Директор. - 2004. - № 3(19)
15. Самусенко, С.А. Внедрение системы управленческого учета activity-based costing с использованием модульного принципа формирования плана счетов [Текст] / С.А. Самусенко // Управленческий учет. - 2006. - №3

**Коростелкин Михаил Михайлович**

ФГБОУ ВПО «Государственный университет – УНПК»

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

302020, Орел, Наугорское ш., 29

Тел.: (4862) 41-98-60

E-mail: buhkor@mail.ru

M.M. KOROSTELKIN

## THE BASIC CONCEPTS OF MANAGEMENT ACCOUNTING AND ANALYSIS OF COSTS WITHIN THE ACCOUNTING-ANALYTICAL SYSTEM

*Any enterprise as an economic system depends on your own system of management accounting and analysis, providing the necessary information. In the article the basic concepts of management accounting and analysis of costs within the accounting-analytical system.*

**Keywords:** *management accounting, cost accounting and analysis system, and analysis.*

### BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)

1. Atkinson, Jentoni A. Upravlencheskij uchet, 3-e izdanie: per. s angl. [Tekst] / Jentoni A. Atkinson. – M.: Izdatel'skij dom «Vil'jams», 2007. – 880 s.
2. Bahrushina, M.A. Upravlencheskij analiz [Tekst] / M.A. Bahrushina. - M.: Omega-M, 2004.
3. Vahrushina, M.A. Buhgalterskij upravlencheskij uchet: Uchebnik dlja vuzov. 2-e izd., dop. i per. [Tekst] / M.A. Bahrushina. - M.: Omega-JI, 2003.
4. Voronova, E.Ju. Upravlencheskij uchet na predpriyatii: ucheb. posobie. / E.Ju. Voronova, G.V. Ulina. – M.: TK Velbi, Izd-vo Prospekt, 2006. – 248 s.
5. Zharikova, L.A. Upravlencheskij uchet: ucheb. posobie. [Tekst] / L.A. Zharikova. - Tambov: Izd-vo Tamb. gos. tehn. un-ta, 2004. - 136 s.
6. Kamennova, M.S. Upravlenie stoimost'ju biznes processov [Tekst] / M.S. Kamennova // Finansovyj direktor. - 2004. - №4
7. Karpova, T.P. Upravlencheskij uchet: uchebnik dlja vuzov [Tekst] / T.P. Karpova. – 2-e izd., pererab. i dop. – M.: JuNITI-DANA, 2004. – 351 s.
8. Kerimov, V.Je. Teorija i praktika organizacii upravlencheskogo ucheta na proizvodstvennyh predpriyatijah: nauchnoe izdanie [Tekst] / V.Je. Kerimov. - M.: IVC «Marketing», 2001. – 297s.
9. Mickevich, A. Blesk i nishheta tradicionnogo upravlencheskogo ucheta i skromnoe obajanie funkcional'no-stoimostnogo analiza (ABC-costing) [Tekst] / Mickevich A. // Jekonomicheskie strategii. - 2004. - №1
10. Mishin, Ju.A. Upravlencheskij uchet: upravlenie zatratami i rezul'tatami proizvodstvennoj dejatel'nosti: Monografija. [Tekst] / Ju.A. Mishin - M.: Izdatel'stvo «Delo i Servis», 2002
11. Nikolaeva, O.E. Upravlencheskij uchet: uchebnoe posobie. [Tekst] / O.E. Nikolaeva, T.V. Shishkova. -M.: URSS, 2000.
12. Popova, L.V. Formirovanie uchetno-analiticheskoj sistemy zatrat na promyshlennyh predpriyatijah: uchebnoe posobie [Tekst] / L. V. Popova, I.A. Maslova, V.A. Konstantinov, M.M. Korostelkin. – M.: Delo i Servis, 2007. – 224s.
13. Popova, L.V. Osnovy koncepcii upravlencheskogo analiza zatrat na promyshlennom predpriyatii [Tekst] / L.V. Popova, T.A. Golovina // Upravlencheskij uchet. – 2005 - №1
14. Savchuk V. AVS - princip razumnoj dostatochnosti [Tekst] / V. Savchuk // Finansovyj Direktor. - 2004. - № 3(19)
15. Samusenko, S.A. Vnedrenie sistemy upravlencheskogo ucheta activity-based costing s ispol'zovaniem modul'nogo principa formirovanija plana schetov [Tekst] / S.A. Samusenko // Upravlencheskij uchet. - 2006. - №3

**Korostelkin Mihail Mihajlovich**

State University-ESPC

Candidate of Economic Sciences, Assistant Professor of the Department «Accounting and taxation»

302020, Орел, Наугорское ш., 29

Numb.: (4862) 41-98-60

E-mail: buhkor@mail.ru

И.Б. КУЛЕШОВА

## ПРИМЕНЕНИЕ МЕТОДОВ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО КОНТРОЛЯ В ЦЕЛЯХ МИНИМИЗАЦИИ ЗАТРАТ НА ПРЕДПРИЯТИИ

*На современном этапе появление и внедрение новых видов продукции и технологий обусловили необходимость разработки и внедрения методов управленческого контроля затрат. Современным организациям требуются новые инструменты планирования и управления внутрипроизводственными процессами.*

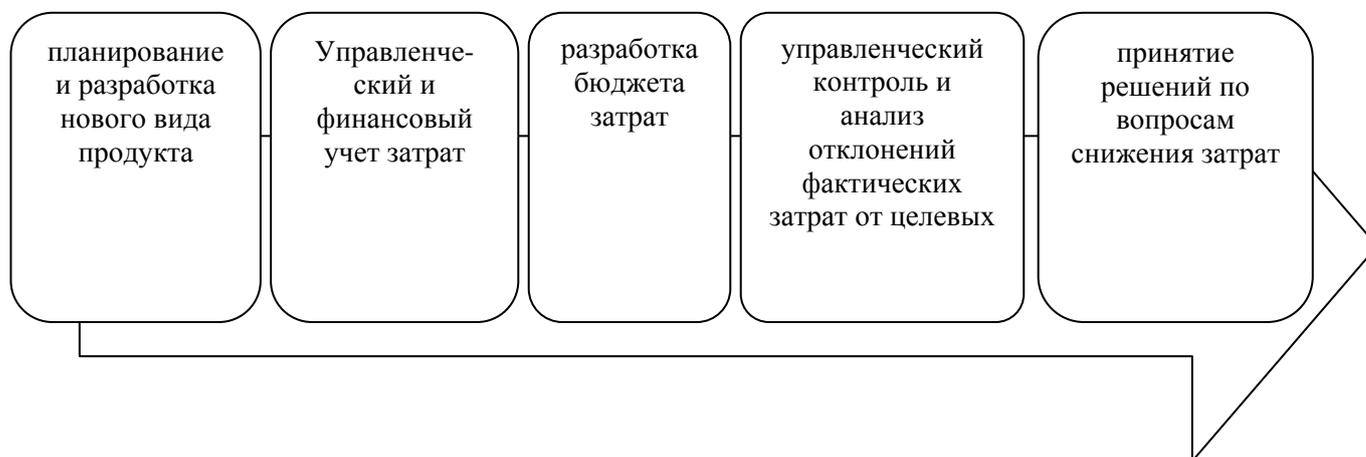
**Ключевые слова:** затраты, учет, управленческий контроль, бюджет, учетно-аналитическая система.

В условиях освоения новых производственных технологий, особое значение приобретает необходимость применения таких моделей управленческого контроля, которые бы позволяли определять стратегию предприятия в отношении оптимизации затрат.

Многообразие учетно-аналитических систем управленческого контроля можно объяснить тем, что управленческая информация носит многоцелевой характер. По этой причине хозяйствующие субъекты, приоритетным направлением деятельности которых является развитие, вынуждены находить оптимальное сочетание общих подходов к управлению и собственной индивидуальностью [1].

Одной из причин возникновения системы управления затратами по целевой себестоимости «Таргет-костинг» является внедрение инновационных технологий в производственную деятельность [8].

Процесс управления затратами с использованием данной системы представлен на рисунке 1.



**Рисунок 1 – Управление затратами с использованием системы «Таргет-костинг»**

Для производственных предприятий управленческий контроль является методом, основанным на своевременно предоставленной информации, сочетающим оперативное управление экономической стороной деятельности [9].

Сбор информации для целей управления осуществляется на основе внутренних нормативных актов: по планированию и внедрению инновационных процессов производства, финансовому и управленческому учету, контролю и анализу.

При управленческом контроле затрат проводят исследование продукта, с одной стороны, как единого целого и как системы, включающей другие составные элементы, находящиеся во взаимодействии, а с другой - как части другой системы (метасистемы) более высокого уровня, в которой анализируемый продукт взаимодействует с остальными

подсистемами производства [2].

Условно управленческий контроль для предприятия можно считать определенной стадией, на которой происходит обеспечение информационной прозрачности качества инновационных процессов производства.

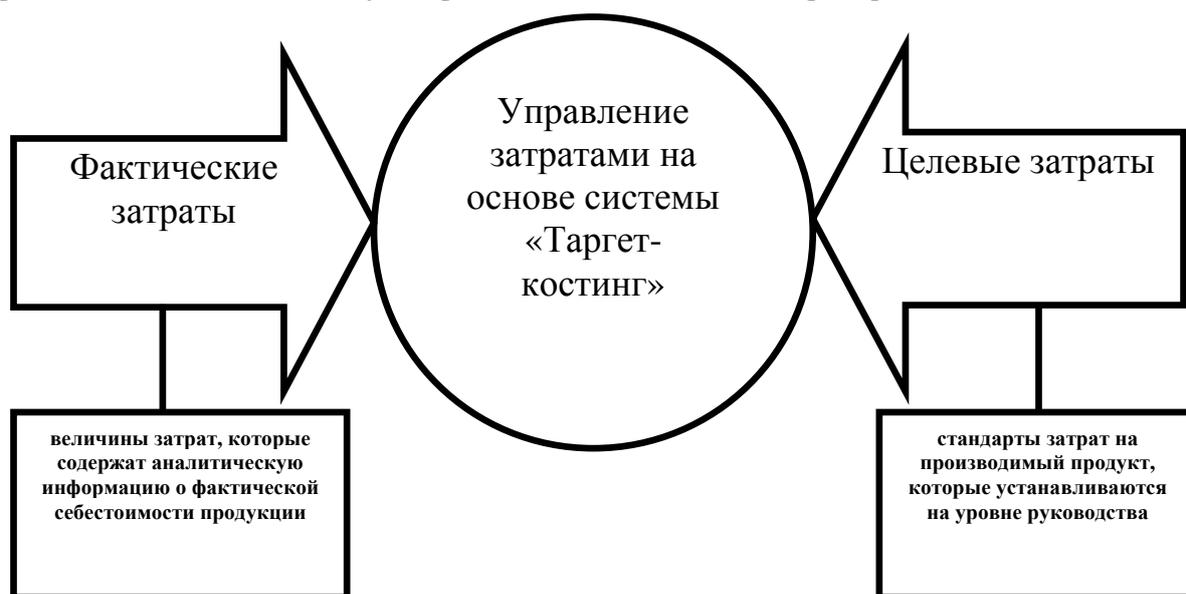
В связи с ростом уровня конкуренции в России, в последнее время все чаще обсуждается необходимость применения управленческого контроля. Универсальная методика управленческого контроля отсутствует, что требует определенных знаний и опыта в области осуществления управленческого контроля, без которых невозможно результативная инновационная деятельность и ее внедрение в производство [7].

Деятельность любого современного предприятия направлена на завоевание рынков сбыта, что связано с наличием жестких условий конкуренции. В данном случае управленческий контроль направлен на обеспечение эффективности деятельности организации, что предполагает адаптацию инновационных систем к нестабильной рыночной конъюнктуре.

Внедрение управленческого контроля в рамках предприятия и экономики в целом помогает обеспечить организацию производства и планирования, гарантирует достижение поставленных целей, не отклоняясь от стратегии предприятия, а инновации в данном случае будут являться основным параметром развития [3].

Инновационная деятельность предприятия заключается в модификации идей в результат, т.е. в выпуске абсолютно новой продукции. Одной из главных целей управленческого контроля на предприятии является разработка мер, направленных на выполнение плановых показателей по себестоимости конкретного вида продукции. Тем не менее на практике возникает несколько трудностей. К ним можно отнести применение упрощенных методов калькулирования, отсутствие ориентации на формирование статистической информации о затратах. Применение системного анализа по экономии затрат с учетом технологических ограничений и особенностями российского рынка возможно при условии понимания структуры и поведения затрат руководителем, его участие в процессе управления [4].

Особенностью инноваций является цикличность, что делает применение системы «Таргет-костинг» одной из самых перспективных способов решения вопроса усовершенствования методологии учета, контроля затрат инновационной продукции и формирования допустимой себестоимости. Для управления затратами на основе системы «Таргет-костинг», необходим учет фактических и целевых затрат (рис. 2).



*Рисунок 2 – Управление затратами на основе системы «Таргет-костинг»*

Состав и классификация затрат, влияющих на стоимость определенного продукта зависят от задач, стоящих перед руководителем предприятия. При их разработке учитываются особенности производства внутри конкретной отрасли [6].

Осуществление грамотного управленческого контроля помогает получать достоверную информацию о себестоимости. Эта информация может потребоваться в дальнейшем для проведения анализа рентабельности, при внедрении инноваций и т.д.

Посредством проведения сравнительного анализа целевых и фактических затрат на разработку нового продукта, можно разрабатывать меры, направленные на выполнение целевых показателей по себестоимости продукта, регулировать уровень затрат [5].

Таким образом, использование системы «Таргет-костинг» на всех инновационных циклах в процессе осуществления управленческого контроля затрат, позволит оптимизировать расходование ресурсов уже на стадии разработки продукта. Внедрение управленческого контроля в инновационных процессах производства будет иметь свое назначение и уникальность: в допроизводственной стадии - определять целевые затраты; принимать управленческие решения в части снижения фактических затрат уже ранних периодов разработки продукта; определять себестоимость продукта, которая при цене, заданной рынком сбыта, позволит получить планируемую прибыль; принимать стратегические решения по планированию ассортимента продукции; пересматривать ценовую политику предприятия, сохраняя позиции производителей в конкурентной среде.

При прочих равных условиях эффективный управленческий контроль является гарантией качественной постановки будущих результатов в части обновления и развития производственных отраслей.

## **СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Ивашкевич, В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: учебник. [Текст] / В.Б. Ивашкевич. – М.: Юристъ, 2010. – 618 с.
2. Каверина, О.Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры. [Текст] / О.Д. Каверина. – М.: Финансы и статистика, 2009. – 352 с.
3. Кондраков, Н.П. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. пос. [Текст] / Н.П. Кондраков, М.А. Иванова. – М.: ИНФРА-М, 2011. – 368 с.
4. Рыбакова, О.В. Бухгалтерский управленческий учет и управленческое планирование [Текст] / О.В. Рыбакова. – М.: Финансы и статистика, 2009. – 464 с.
5. Скороход, Н.И. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности: учеб. пособие. [Текст] / Н.И. Скороход, М.А. Скороход. – М.: АТиСО, 2011. – 152 с.
6. Электронная библиотека [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.termika.ru>
7. Коростелкин М.М. Управленческая учетно-аналитическая система бизнес-процессов экономического субъекта [Текст] / М.М. Коростелкин // Экономические и гуманитарные науки. - 2010. - №11 (226). – С. 66-71.
8. Коростелкин М.М. Методические рекомендации по внедрению управленческого учета и анализа финансовых результатов на промышленных предприятиях [Текст] / М.М. Коростелкин // Управленческий учет. - 2011. - №5. – С. 10-15
9. Константинов, В.А. Управленческий учет как механизм фиксации качественной информации деятельности предприятия [Текст] / В.А. Константинов // Управленческий учет. - 2010. - №1. – С. 22-27.

### **Кулешова Ирина Борисовна**

Заместитель Председателя Совета директоров по финансово-экономическим вопросам

ОАО «Домостроительный комбинат 1»

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

Тел.: (495) 941-10-13

E-mail: [buh@dsk1.ru](mailto:buh@dsk1.ru)

I.B. KULESHOVA

## APPLICATION OF METHODS OF MANAGEMENT CONTROL IN ORDER TO MINIMIZE THE COSTS IN THE ENTERPRISE

*At the modern stage of the emergence and implementation of new kinds of products and technologies caused the necessity of development and implementation of methods of management control costs. Modern organizations are seeking the new instruments of planning and management of intra-industry processes.*

**Keywords:** costs, accounting, management control, budget, accounting and analysis system.

### BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)

1. Ivashkevich, V.B. Buhgalterskij upravlencheskij uchet: uchebnik. [Tekst] / V.B. Ivashkevich. – M.: Jurist, 2010. – 618 s.
2. Kaverina, O.D. Upravlencheskij uchet: sistemy, metody, procedury. [Tekst] / O.D. Kaverina. – M.: Finansy i statistika, 2009. – 352 s.
3. Kondrakov, N.P. Buhgalterskij upravlencheskij uchet: ucheb. pos. [Tekst] / N.P. Kondrakov, M.A. Ivanova. – M.: INFRA-M, 2011. – 368 s.
4. Rybakova, O.V. Buhgalterskij upravlencheskij uchet i upravlencheskoe planirovanie [Tekst] / O.V. Rybakova. – M.: Finansy i statistika, 2009. – 464 s.
5. Skorohod, N.I. Kompleksnyj jekonomicheskij analiz hozhajstvennoj dejatel'nosti: ucheb. posobie. [Tekst] / N.I. Skorohod, M.A. Skorohod. – M.: ATiSO, 2011. – 152 s.
6. Jelektronnaja biblioteka [Jelektronnyj resurs] / Rezhim dostupa: <http://www.termika.ru>
7. Korostelkin M.M. Upravlencheskaja uchetno-analiticheskaja sistema biznes-processov jekonomicheskogo subekta [Tekst] / M.M. Korostelkin // Jekonomicheskie i gumanitarnye nauki. - 2010. - №11 (226). – S. 66-71.
8. Korostelkin M.M. Metodicheskie rekomendacii po vnedreniju upravlencheskogo ucheta i analiza finansovyh rezul'tatov na promyshlennyh predpriyatijah [Tekst] / M.M. Korostelkin // Upravlencheskij uchet. - 2011. - №5. – S. 10-15
9. Konstantinov, V.A. Upravlencheskij uchet kak mehanizm fiksacii kachestvennoj informacii dejatel'nosti predpriyatija [Tekst] / V.A. Konstantinov // Upravlencheskij uchet. - 2010. - №1. – S. 22-27.

#### **Kuleshova Irina Borisovna**

Deputy Chairman of the Board of Directors on financial and economic issues

JSC «House-Building Factory 1»

123007, Moscow, 3-rd Khoroshevsky av., 3

Numb.: (495) 941-10-13

E-mail: [buh@dsk1.ru](mailto:buh@dsk1.ru)

## МОДЕЛЬ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И ВЫПУСКА СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОЙ ПРОДУКЦИИ

*В статье рассмотрена модель внутреннего аудита учета затрат на производство и выпуск сельскохозяйственной продукции.*

**Ключевые слова:** *учет, аудит, затраты, выпуск готовой продукции.*

Организация бухгалтерского учета и эффективность управления производством на предприятиях отрасли растениеводства связаны с длительностью производственного процесса, сезонным характером деятельности, несовпадением процессов труда и получения продукта от этого труда, наличием и использованием в процессах деятельности специфических средств и формированием издержек производства [1].

Точное исчисление себестоимости – одна из предпосылок принятия обоснованных управленческих решений по организации производства и оптимизации прибыли. Контроль затрат и формирование достоверной себестоимости остаются важнейшим аспектом управленческого учета и информационного обеспечения управления. Цель и задачи аудита приведены на рисунке 1.



**Рисунок 1 – Цели и задачи аудита учета затрат на производство и выпуск готовой продукции**

Аудит затрат и цикла производства сельскохозяйственной продукции не может быть эффективным, если его не проводить последовательно, соблюдая принципы, допущения и требования аудита, а также не выполняя все этапы технологии аудита в связи с его механизмами [2]. В связи с этим возникает необходимость разработки концептуальной

схемы модели внутреннего аудита затрат на производство и выпуск продукции на сельскохозяйственных предприятиях, представленной на рисунке 2.



**Рисунок 2 – Модель методики внутреннего аудита затрат на производство и выпуска продукции на сельскохозяйственных предприятиях**

До начала документальной проверки были изучены организационные и технологические особенности предприятия, специализация и масштабы производственной деятельности [3].

На основе анализа учетной политики и особенностей производства выясним обоснованность применяемого на практике метода учета производственных затрат и варианта сводного учета затрат.

Согласно учетной политике ООО «МАКС» в бухгалтерском учете себестоимость продукции исчисляется по методу неполной производственной себестоимости – метод «Директ-кост» [4].

Прямые переменные затраты ООО «МАКС» сразу учитываются на счете 20 «Основное производство». Условно-переменные затраты в течение месяца учитываются на счете 25 «Общепроизводственные расходы» и по окончании месяца списываются на счета учета прямых переменных затрат.

Постоянные затраты ООО «МАКС» учитываются в течение месяца на счете 26 «Общехозяйственные расходы», с которого по окончании месяца их списывают на счет 90 «Продажи».

Таким образом, себестоимость продукции ООО «МАКС» определяется по неполной производственной себестоимости, что соответствует методу, указанному в учетной политике.

Для подтверждения первоначальной оценки систем внутреннего контроля и бухгалтерского учета затрат на производство продукции нам представляется целесообразным применение метода тестирования и установления уровня эффективности указанных систем [5].

По результатам тестирования устанавливается оценка надежности систем и

сравнивается с первоначальной оценкой, полученной на стадии планирования. Если такая оценка окажется ниже первоначальной, то необходимо скорректировать объем и порядок проведения других аудиторских процедур.

Предлагаем использовать при тестировании градации оценок в иерархии, приведенной в таблице 1.

Таблица 1 - Градация оценок состояния (эффективности) внутривоздейственного контроля и системы учета затрат на производство продукции

1. Градации оценок состояния (эффективности) внутривоздейственного контроля (K) затрат на производство продукции	K <sub>1</sub> – 0,1 низкий уровень	K <sub>2</sub> – 0,3 ниже среднего уровня	K <sub>3</sub> – 0,4 средний уровень	K <sub>4</sub> – 0,6 выше среднего уровня	K <sub>5</sub> – 0,7 высокий уровень
2. Градации оценок состояния (эффективности) системы учета (Y) затрат на производство продукции	Y <sub>1</sub> – 0,3 низкий уровень	Y <sub>2</sub> – 0,4 ниже среднего уровня	Y <sub>3</sub> – 0,5 средний уровень	Y <sub>4</sub> – 0,7 выше среднего уровня	Y <sub>5</sub> – 0,8 высокий уровень

Из данных таблицы можно сделать вывод о том, что состояние внутривоздейственного контроля затрат в организации находится между низким и ниже среднего уровнями эффективности:

$$K = \frac{K_2 + K_1 + K_2 + K_2 + K_1 + K_1 + K_1}{n} = \frac{0,3 + 0,1 + 0,3 + 0,3 + 0,1 + 0,1 + 0,1}{7} = \frac{1,3}{7} = 0,19$$

или 19%.

Риск средств контроля в данном случае составляет 81%.

Для наглядности отражения общей карты состояния системы учета и контроля путем тестирования полезно, на наш взгляд, использовать карту аудита эффективности учета и внутривоздейственного контроля затрат [6].

Карта аудита эффективности учета представлена на рисунке 3.

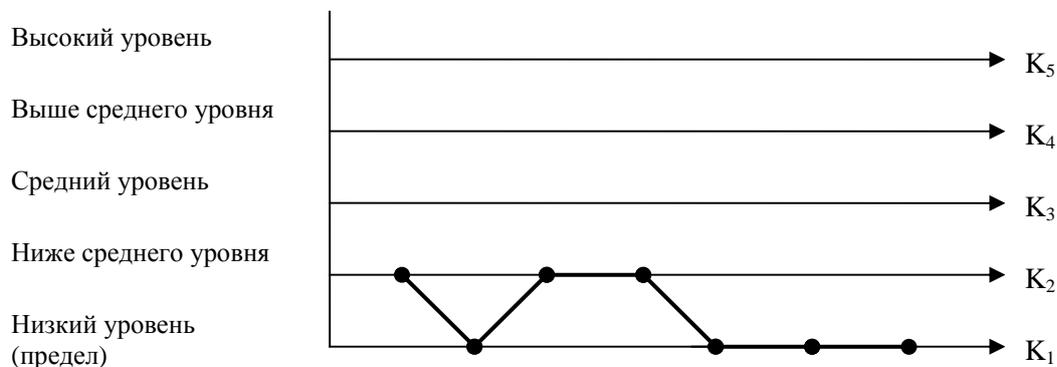


Рисунок 3 – Карта аудита эффективности учета ООО «МАКС»

Система учета затрат ООО «МАКС» также является неэффективной:

$$Y = \frac{Y_1 + Y_4 + Y_1 + Y_3 + Y_2 + Y_1 + Y_3 + Y_2}{n} = \frac{0,3 + 0,7 + 0,3 + 0,5 + 0,4 + 0,3 + 0,5 + 0,4}{8} = \frac{3,4}{8} = 0,42$$

или 42 %.

Таким образом, эффективность системы учета затрат в ООО «МАКС» оценивается ниже среднего уровня эффективности и неотъемлемый (внутривоздейственный) риск составляет 58%.

Карта аудита эффективности внутривоздейственного контроля ООО «МАКС» представлена на рисунке 4.

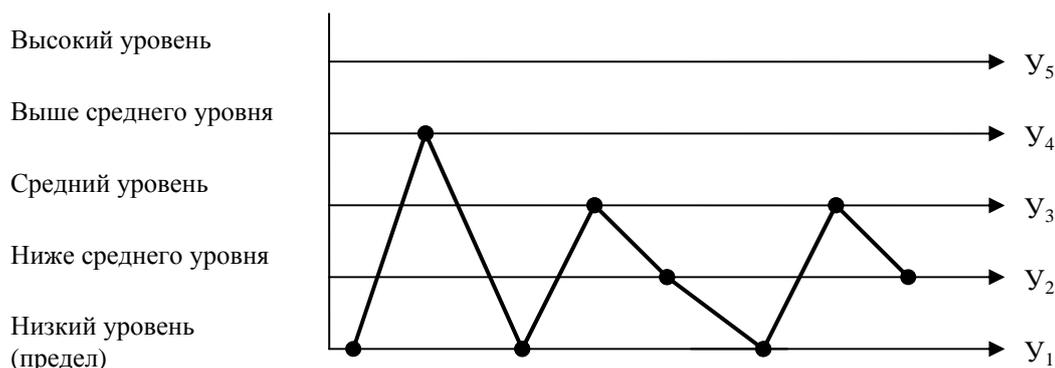


Рисунок 4 – Карта аудита эффективности внутривозвратного контроля ООО «МАКС»

Учет затрат в сельскохозяйственном производстве осуществляется на основе первичных документов, оформленных в установленном порядке.

В процессе изучения затрат необходимо убедиться, что они правильно документально оформлены и отражены на счетах бухгалтерского учета. Первичные документы, подтверждающие учет каждого вида затрат, должны содержать все обязательные реквизиты.

При проверке обоснованности отнесения материальных затрат ООО «МАКС» на себестоимость продукции было выявлено, что при списании материалов в производство на предприятии используются требования-накладные формы № М-11.

Топливо бухгалтер ООО «МАКС» списывает в производство на основании путевых листов в соответствии с нормами расхода топлива. Путевые листы соответствуют требованиям, предъявляемым к их заполнению [7].

Во время проверки документов, отражающих расход материальных ресурсов, установлено, что материалы отпускались в производство с обмером и пересчетом, но на документах нет подписи должностных лиц, ответственных за правильное их использование в производстве.

Особо тщательной проверке целесообразно подвергнуть документы, подтверждающие расход семян, средств защиты растений, удобрений. Расход этих материальных ценностей должен быть проверен не только в стоимостном выражении, но и в натуральном - с целью установления соблюдения норм: расхода семян и посадочного материала, технологических норм расхода минеральных и органических удобрений. Такая проверка необходима, поскольку несоблюдение норм расхода (использования) указанных средств не даст желаемого конечного результата производства продукции растениеводства, а необоснованный перерасход приведет не только к росту себестоимости произведенной продукции, но и к снижению ее качества, т.е. произведенная продукция, может оказаться экологически опасной [8].

В результате проверки документов, подтверждающих расход семян, средств защиты растений, удобрений на предприятии ООО «МАКС» было установлено, что на предприятии не ведется форма № 262-АПК, но расход семян, удобрений, средств защиты растений осуществляется в соответствии с установленными нормами, которые фиксируются в технологической карте растениеводства на каждый вид продукции.

Документы по учету затрат труда фиксируют произведенные в отрасли растениеводства трудовые затраты на выполнение конкретных работ по возделываемым культурам и начисленную при этом оплату.

В процессе проверки документального оформления затрат на оплату труда, было выявлено, что начисление заработной платы за май 2007 года на предприятии производилось на основании таблиц учета рабочего времени формы № Т-13, расчетной ведомости, где указано должность, сколько часов отработано каждым сотрудником, начисления за текущий месяц, льготы, удержания и сумма к выплате [9].

Начисления по единому социальному налогу за май 2007 года отражены в расчетной ведомости № 9. В данную ведомость включены все необходимые начисления по единому социальному налогу, в разрезе: в Федеральный бюджет, в ФСС РФ, в ФФОМС, в ТФОМС, а также включая отчисления в Пенсионный Фонд РФ отдельно на страховую и накопительную часть пенсии.

Документы по учету затрат средств труда фиксируют затраты по использованным средствам труда, которые выражаются в начисленной амортизации. В ходе аудита документов, отражающих амортизационные отчисления по объектам основных средств, установлено, что на предприятии ООО «МАКС» специализированные формы документов АПК не применяются. Начисления амортизации отражаются в Отчете по основным средствам, на основании которого они потом списываются на счет 25 «Общепроизводственные расходы».

Проверяя обоснованность отнесения затрат на ремонт ОС собственными силами на затраты производства необходимо установить, подтверждаются ли данные затраты следующими документами [10]:

- приказ руководителя организации о проведении ремонта;
- дефектная ведомость при повреждении или поломке объектов ОС;
- план ремонтных работ;
- график ремонта ОС;
- смета расходов на ремонт ОС;
- накладная на внутреннее перемещение объекта ОС по форме № ОС-2;
- лимитно-заборные карты или требования-накладные на расходные материалы;
- расчетно-платежные ведомости и табель учета рабочего времени по сотрудникам, выполнявшим ремонт;
- акт о приеме - сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов по ф. № ОС -3;
- инвентарная карточка ОС по ф. № - 6 с записями о ремонте.

В мае 2007 на предприятии ООО «МАКС» проводился ремонт ОС собственными силами. В ходе проверки документации, отражающей данный факт хозяйственной деятельности предприятия, было выявлено, что из необходимых документов, перечисленных выше, на предприятии оформляют только акт на технический ремонт и обслуживание автомашин и сельскохозяйственной техники, и требования-накладные на расходные материалы.

Таким образом, в ходе аудита документального оформления затрат выявлено, что первичные документы соответствуют действующему законодательству, однако в процессе проверки документов, отражающих расход материальных ресурсов, установлено, что в документах нет подписи должностных лиц, ответственных за правильное их использование в производстве, а также проверяя обоснованность отнесения затрат на ремонт основных средств на затраты производства установлено, что данные затраты подтверждаются не всеми необходимыми документами.

Наличие правильно оформленных первичных документов, соответствующих действующему законодательству является очень важным, поскольку на основе первичных документов в бухгалтерии ведется синтетический и аналитический учет затрат на производство продукции [11].

Согласно учетной политике ООО «МАКС» затраты основного производства учитываются на одноименном счете 20 без открытия субсчета «Растениеводство». На счете 20 «Основное производство» ведется аналитический учет по каждому виду продукции: просо, пшеница, яровая пшеница, ячмень. Кроме того, учет затрат по каждому виду продукции ведут по следующим статьям расходов.

- материальные затраты;
- общепроизводственные затраты.

Проверяя, обоснованно ли отнесены затраты на себестоимость продукции,

необходимо помнить, что согласно п. 8 ПБУ 10/99 они группируются по следующим элементам:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- прочие затраты.

При определении затрат на материалы необходимо проверить правильность списания материальных ресурсов на производство, включая правильность списанных объемов, оценки материальных ресурсов, разнесение по счетам бухгалтерского учета. Основным аспектом проверки материальных затрат становится сопоставление расхода материалов и объема произведенной продукции.

Отпуск материалов, сырья в производство должен производиться в строгом соответствии с утвержденными в организации нормами, оформляться лимитно-заборными картами, требованиями, накладными. В них отпущенные материалы должны указываться в соответствующих единицах измерения: по весу, объему, площади или счету. Приемка материалов на рабочих местах также должна осуществляться по весу, пересчету, замеру объема.

Отпуск материалов в производство оформляют требованиями-накладными, на основании которых бухгалтер ООО «МАКС» сделал проводки

Дебет 20 «Основное производство»

Кредит 10 «Материалы, субсчет «Топливо» 14 440-45 руб.

На основании требования - накладной № 00000050 от 31.05.2007 списаны запасные части для автомобилей общехозяйственного назначения:

Дебет 26 «Общехозяйственные расходы»

Кредит 10 «Материалы», субсчет «Прочие материалы» 512-00 руб.

В ходе выборочной аудиторской проверки первичных документов (требований-накладных, путевых листов) подтвердилось обоснованность списания материальных ресурсов на затраты производства ООО «МАКС».

В состав затрат, относимых на себестоимость продукции, включаются затраты на оплату труда персонала.

При изучении учета затрат на оплату труда в ООО «МАКС» было установлено, синтетический учет расчетов с персоналом по заработной плате, пособиям и другим выплатам осуществляется на счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», аналитический учет ведется отдельно по каждому сотруднику.

Правомерность начисления заработной платы работникам ООО «МАКС» подтверждает наличие первичные документов по заработной плате.

Кроме того, необходимо убедиться, что в себестоимость продукции не включаются затраты на оплату труда работников, занятых в других видах деятельности. При проверке отчислений на социальные нужды следует обратить внимание на то, что источник начисления взносов должен совпадать с источником начисления фонда оплаты труда.

Согласно учетной политике ООО «МАКС» заработная плата основных рабочих относится на счет 25 «Общепроизводственные расходы», в связи с тем, что данные затраты невозможно отнести на конкретный вид продукции.

На основании табеля учета рабочего времени и расчетной ведомости в конце мая месяца бухгалтером ООО «МАКС» была начислена заработная плата производственному персоналу:

Дебет 25 «Общепроизводственные расходы»

Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» 18000-00 руб.

В связи с тем, что ООО «МАКС» является сельхозтоваропроизводителем, ставка ЕСН составляет 20%, а отчисления в ФСС на страхование от несчастных случаев на производстве – 2.1%. Таким образом, отчисления от фонда заработной платы должны составить 22,1%.

Начислены ЕСН, взносы в Пенсионный Фонд РФ и отчисления в ФСС на страхование от несчастных случаев на производстве производственному персоналу ООО «МАКС»:

Дебет 25 «Общепроизводственные расходы»

Кредит 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»

3 978-00 руб.

Начислена заработная плата управленческому персоналу:

Дебет 26 «Общехозяйственные расходы»

Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

7 400-00 руб.

Начислены ЕСН, взносы в Пенсионный Фонд РФ и отчисления в ФСС на страхование от несчастных случаев на производстве управленческому персоналу ООО «МАКС»:

Дебет 26 «Общехозяйственные расходы»

Кредит 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»

1 635-40 руб.

В ходе проверки затрат на оплату труда убедились, что в производственные затраты правомерно включены оплата труда основных рабочих и отчисления на социальные нужды.

В ходе проверки отчислений на социальные нужды установлено, что источник начисления взносов совпадает с источником начисления фонда оплаты труда.

При проверке первичных документов по начислению заработной платы, а также Анализа счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» факты включения в себестоимость продукции расходов на оплату труда административного персонала не выявлены.

Корреспонденция счетов соответствует корреспонденции, представленной в плане счетов.

В ходе проверки правильности начисления амортизации было установлено, что начисление амортизации по основным средствам в бухгалтерии предприятия отражено в Отчете по основным средствам в последний рабочий день мая-месяца.

Согласно учетной политике ООО «МАКС» амортизация основных средств в бухгалтерском учете начисляется линейным методом. Проведя арифметическую проверку в правильности применения методов и норм амортизационных отчислений, нарушения выявлены не были.

На основании Отчета по основным средствам амортизационные отчисления списываются на затраты:

Дебет 25 «Общепроизводственные расходы»

Кредит 02 «Амортизация основных средств»

47 362-81 руб.

Корреспонденция счетов соответствует корреспонденции, представленной в плане счетов.

Прочие затраты содержат и некоторые другие затраты, включаемые в себестоимость продукции, но не показанные по перечисленным выше элементам затрат, например, расходы на командировки, ремонт основных средств, оплата услуг связи, плата сторонним организациям за пожарную и сторожевую охрану.

Выборочно проверим прочие затраты ООО «МАКС», к которым относятся оплата услуг электроэнергии, услуг связи и ремонт основных средств.

Проверив первичные документы и организацию учета расхода электроэнергии, было установлено обоснованность списания данных затрат на производственные нужды. Обоснованность установлена путем изучения и наличия акта сдачи-приемки выполненных работ.

На основании акта сдачи-приемки выполненных работ бухгалтером ООО «МАКС» была сделана проводка:

Дебет 25 «Общепроизводственные расходы»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

3 677-00 руб.

Проверив первичные документы по учету услуг связи, подтверждена обоснованность списания таких затрат на непроизводственные нужды. Обоснованность установлена путем

наличия и изучения счета с расшифровкой потребленных услуг связи.

На основании счета сделана проводка:

Дебет 26 «Общехозяйственные расходы»

Кредит 76 «Расчеты с прочими кредиторами и дебиторами» 385-61 руб.

В мае 2007 года на предприятии проводился ремонт основных средств собственными силами.

На основании акта на технический ремонт и обслуживание автомашин и сельскохозяйственной техники, и требований-накладных бухгалтер сделал учете записи:

Дебет 25 «Общепроизводственные расходы»

Кредит 10 «Материалы», субсчет «Запасные части» 29 730-66 руб.

В процессе проведения аудита затрат на ремонт основных средств предприятия установлено, что данные затраты подтверждаются не всеми необходимыми документами.

В результате проведения аудита синтетического и аналитического учета основных затрат установлено, что затраты ООО «МАКС» учитываются на счете 20 «Основное производство», на котором ведется аналитический учет по каждому виду продукции, по отдельным видам растений субсчета не открываются. Возможно, это связано с тем, что ООО «МАКС» не является крупным предприятием и столь подробный учет только создаст лишние трудности при учете затрат. Такое упущение в учете никак не влияет на степень точности и достоверности информации, содержащейся в учете, поскольку все данные первичных и учетных документов сходятся.

В процессе аудита основных затрат были выявлены документально не подтвержденные расходы, которые были отнесены на счет 20 «Основное производство» и расходы по ремонту основных средств, списанные на производственные затраты также в полном объеме документально не подтверждены.

Одна из задач аудиторской проверки - установление правильности распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов между видами продукции. Необходимо убедиться, что выбранный метод применяется правильно и что он отвечает конкретным условиям организации.

В процессе аудита проверяются правильность и обоснованность отнесения затрат в дебет счетов 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы». Для этого анализируются первичные и сводные документы, на основании которых произведены записи по дебету указанных счетов.

В связи с тем, что в бухгалтерском учете ООО «МАКС» себестоимость продукции исчисляется по методу неполной производственной себестоимости – метод «Директ-костинг», общехозяйственные расходы, учитывающиеся в течение месяца на одноименном счете 26, в конце месяца списываются на счет 90 «Продажи».

Проверим правильность и обоснованность отнесения производственных затрат в дебет счета 25 «Общепроизводственные расходы».

В процессе проведения аудита первичных и сводных документов, отражающих начисление амортизации по объектам основных средств, подтверждена обоснованность и правильность списания данных затрат на производственные расходы:

Дебет 25 «Общепроизводственные расходы»

Кредит 02 «Амортизация основных средств» 47 362-81 руб.

В результате выборочной проверки правомерности списания материалов, в частности запасных частей на ремонт основных средств, на общепроизводственные расходы выявлено, что документальное оформление списания данных расходов, не соответствует необходимым требованиям.

В ходе проверки обоснованности списания услуг электросвязи на производственные затраты предприятия нарушений выявлено не было, имеется вся необходимая документация, на основании которой сделаны проводки:

Дебет 25 «Общепроизводственные расходы»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 3 677-00 руб.

На основании табеля учета рабочего времени и расчетной ведомости в конце месяца заработная плата производственному персоналу начислена обоснованно и правомерно:

Дебет 25 «Общепроизводственные расходы»

Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» 18000-00 руб.

На основании расчетной ведомости № 9 начислены ЕСН, взносы в Пенсионный Фонд РФ и отчисления в ФСС на страхование от несчастных случаев на производстве производственному персоналу ООО «МАКС»:

Дебет 25 «Общепроизводственные расходы»

Кредит 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» 3 978-00 руб.

Согласно ученой политики ООО «МАКС» общепроизводственные затраты распределяются по видам продукции пропорционально сумме прямых затрат.

В период с ноября 2006 года по апрель 2007 года прямые затраты на счете 20 «Основное производство» на предприятии отсутствовали, поэтому в течение данного времени общепроизводственные затраты накапливались, и только мае 2007 они были распределены между объектами учета пропорционально сумме прямых затрат.

Проверим правильность расчета распределения накладных затрат ООО «МАКС» за май 2007 года.

1. Рассчитаем удельный вес затрат на каждый вид продукции в общей сумме прямых затрат:

- пшеница – 42,88%
- ячмень – 47,35%
- просо – 6,74%
- яровая пшеница - 3,03%

2. Определим долю каждого вида продукции в сумме общепроизводственных затрат, подлежащих распределению.

Согласно приложению АХ общепроизводственные затраты на 31.05.2007 составили – 806 636,25, в т.ч:

- пшеница – 42,88% - 345 885,62 руб.
- ячмень – 47,35 % - 381 942,27 руб.
- просо – 6,74% - 54 367,28 руб.
- яровая пшеница – 3,03 % - 24 441,08 руб.

3. Сложив суммы прямых затрат по каждому виду продукции с найденными расчетным путем общепроизводственными затратами получим сумму незавершенного производства каждого вида продукции по состоянию на 1.06.2007:

- пшеница – 1 108 272,23 руб.
- ячмень – 1 223 905,48 руб.
- просо – 174 291,07 руб.
- яровая пшеница – 78 127,17 руб.

В результате аудиторской проверки накладных затрат и их распределения установлено, что затраты предприятия производственного назначения обоснованно и правомерно списываются на счет 25 «Общепроизводственные расходы». Распределение общепроизводственных затрат производится правильно и соответствует методу, закрепленному в учетной политике предприятия.

Приступая к аудиту выпуска продукции и изучив положения учетной политики ООО «МАКС» выяснено, что учет выпуска продукции организован с использованием счета 40 «Выпуск продукции», готовая продукция оценивается по прямым затратам пропорционально прямым статьям затрат.

В конце августа месяца определена фактическая себестоимость выпущенной из производства готовой продукции:

Дебет 40 «Выпуск продукции»

Кредит 20 «Основное производство» 3 379 724-26 руб.

1 сентября 2007 была списана готовая продукция по плановой стоимости:

Дебет 43 «Готовая продукция»

Кредит 40 «Выпуск продукции»

3 379 724-26

Путем сопоставления дебетовых и кредитовых оборотов по счету 40 «Выпуск продукции» за месяц отклонения фактической себестоимости продукции от плановой себестоимости не выявлены. Остатка на начало октября месяца счет 40 «Выпуск продукции» на предприятии не имеет. В результате аудиторской проверки выпуска готовой продукции нарушений выявлено не было.

Одним из наиболее важных компонентов в управлении предприятием является внутренний аудит, как функция, обеспечивающая оценку надежности, качества управления, состояния внутреннего контроля в организации.

Роль и значение внутреннего аудита в управлении предприятием в настоящее время оценена бизнесом. Наличие подразделения внутреннего аудита является положительным сигналом для потенциальных инвесторов и кредиторов, повышает инвестиционную привлекательность предприятий.

Таким образом, предлагаемые мероприятия по совершенствованию системы учета, анализа и аудита затрат на производство сельскохозяйственной продукции позволят повысить аналитические функции учета и обеспечить процесс управления оперативной достоверной информацией.

Переход к рыночным отношениям совершенно по-иному определяет место предприятий АПК в экономике. Эффективность их работы во многом зависит от управленческой деятельности, обеспечивающей реальную экономическую самостоятельность предприятия, его конкурентоспособность и стоимостное положение на рынке. Она потребовала другого подхода и организации информационной системы.

Управленческие решения предпринимательской деятельности основываются на плановой, нормативной, технологической, учетной и аналитической информации. Обобщение западного и отечественного опыта хозяйствования в рамках процесса реформирования национальной системы бухгалтерского учета в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности, позволяет сделать вывод о том, что именно управленческий учет позволяет наиболее удачно реализовать функции учета, планирования, контроля и регулирования себестоимости продукции – одного из важнейших показателей деятельности предприятия.

Управленческий учет и анализ являются составной частью системы управления предприятием. Данные хорошо организованного управленческого учета позволяют выявить области наибольшего риска, узкие места в деятельности предприятия, малоэффективные или убыточные виды продукции и услуг, способы ее реализации. Они используются для определения наиболее выгодного для данных условий ассортимента продукции и работ, цен и тарифов их продажи, для оценки эффективности дополнительных затрат и рациональности капитальных вложений, для управления по отклонениям.

## СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Балацкий, Е.В. Налоговые реформы и экономический рост [Текст] / Е.В.Балацкий // Проблемы прогнозирования. – 2006. – №2. – С. 136 – 143
2. Бедануков, М.Ю. Методологические аспекты прогнозирования и планирования [Текст] / М.Ю.Бедануков // АПК. – 2005. – №11. – С. 26 – 31
3. Вылкова, Е.С. Налоговое планирование [Текст] / Е.С. Вылкова, М.В. Романовский. – СПб.: Питер, 2004. – 633с.
4. Журавлева, Т.А. Эффективность налогообложения и ее критерии в рыночной экономике [Текст] / Т.А. Журавлева // Финансы и кредит. – 2004. – №1. – С. 59 – 62
5. Карпова, Г.Н. Налоговое планирование в сельскохозяйственных предприятиях [Текст] / Г.Н. Карпова // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2004. – №1. – С. 42 – 45
6. Ксенофонтов, М.Ю. Теоретические и прикладные аспекты долгосрочного прогнозирования [Текст] / М.Ю. Ксенофонтов // Проблемы прогнозирования. – 2002. – №1. – С. 3 – 30
7. Липатова, И.В. Налоговое планирование: принципы, методы, правовые вопросы [Текст] / И.В. Липатов // Финансы. – 2003. – №7. – С.28.

8. Налоговые системы зарубежных стран: учебно-методическое пособие [Текст] / Л.В. Попова, И.А. Маслова, Б.Г. Маслов, И.А. Дрожжина. – М.: Издательский дом «Финансы и кредит», 2007. – 440с.
9. Налоговый кодекс Российской Федерации (Части I и II): официальный текст [Текст]. – М.: «Омега-Л», 2012. – 694 с.
10. Российская Федерация. Законы. О сельскохозяйственной кооперации: федер. Закон. Принят Гос. Думой 8.12.1995 [Текст] // СПС «Консультант»
11. Российская Федерация. Законы. О финансовом оздоровлении сельскохозяйственных товаропроизводителей: федер. закон: принят Гос. Думой 9.07.2002 [Текст] // СПС «Консультант»

**Козлюк Наталья Васильевна**

Южно-Российский институт – филиал ФГБОУ ВПО «Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ»  
Кандидат экономических наук, доцент кафедры «Налогообложение и бухгалтерский учет»  
344002, г. Ростов-на-Дону, ул. Пушкинская, д. 70  
Тел.: (8-863) 69-71-86  
E-mail: orelbuin@yahoo.com

---

N.V. KOZLYUK

**MODEL OF INTERNAL AUDIT COST ACCOUNTING FOR PRODUCTION  
AND RELEASE OF AGRICULTURAL PRODUCTS**

*In the article the model of internal audit accounting of production and agricultural output.  
Keywords: accounting, auditing, cost, production of finished products.*

**BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)**

1. Balackij, E.V. Nalogovye reformy i jekonomicheskij rost [Tekst] / E.V.Balackij // Problemy prognozirovaniya. – 2006. – №2. – S. 136 – 143
2. Bedanukov, M.Ju. Metodologicheskie aspekty prognozirovaniya i planirovaniya [Tekst] / M.Ju.Bedanukov // APK. – 2005. – №11. – S. 26 – 31
3. Vylkova, E.S. Nalogovoe planirovanie [Tekst] / E.S. Vylkova, M.V. Romanovskij. – SPb.: Piter, 2004. – 633s.
4. Zhuravleva, T.A. Jeffektivnost' nalogooblozhenija i ee kriterii v rynochnoj jekonomike [Tekst] / T.A. Zhuravleva // Finansy i kredit. – 12004. – №1. – S. 59 – 62
5. Karpova, G.N. Nalogovoe planirovanie v sel'skohozjajstvennyh predprijatijah [Tekst] / G.N. Karpova // Jekonomika sel'skohozjajstvennyh i pererabatyvajushhh predprijatij. – 2004. – №1. – S. 42 – 45
6. Ksenofontov, M.Ju. Teoreticheskie i prikladnye aspekty dolgosrochnogo prognozirovaniya [Tekst] / M.Ju. Ksenofontov // Problemy prognozirovaniya. – 2002. – №1. – S. 3 – 30
7. Lipatova, I.V. Nalogovoe planirovanie: principy, metody, pravovye voprosy [Tekst] / I.V. Lipatov // Finansy. – 2003. – №7. – S.28.
8. Nalogovye sistemy zarubezhnyh stran: uchebno-metodicheskoe posobie [Tekst] / L.V. Popova, I.A. Maslova, B.G. Maslov, I.A. Drozhzhina. – М.: Izdatel'skij dom «Finansy i kredit», 2007. – 440s.
9. Nalogovoj kodeks Rossijskoj Federacii (Chasti I i II): oficial'nyj tekst [Tekst]. – М.: «Омега-Л», 2012. – 694 s.
10. Rossijskaja Federacija. Zakony. O sel'skohozjajstvennoj kooperacii: feder. Zakon. Prinjat Gos. Dumoj 8.12.1995 [Tekst] // SPS «Konsul'tant»
11. Rossijskaja Federacija. Zakony. O finansovom ozdorovlenii sel'skohozjajstvennyh tovaroproducitelej: feder. zakon: prinjat Gos. Dumoj 9.07.2002 [Tekst] // SPS «Konsul'tant»

**Kozlyuk Natal'ya Vasil'evna**

South-Russian Institute - a branch «Russian Academy of National Economy and Public Administration under the President of the Russian Federation»  
Doctor of Economic Sciences, Assistant professor of Department «Taxation and Accounting»  
344002, Rostov-on-Don, str. Pushkinskaya, 70  
Numb.: (8-863) 69-71-86  
E-mail: orelbuin@yahoo.com

Н.В. РОМАНЧИНА

## ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ЭФФЕКТИВНОСТЬ УПРАВЛЕНИЯ ПРОИЗВОДСТВОМ. ФОРМИРОВАНИЕ СТОИМОСТИ УСЛУГ В УСЛОВИЯХ ПЕРЕХОДА НА МСФО

*На современном этапе экономического развития страны особую актуальность приобретает совершенствование системы бухгалтерского учета в соответствии с требованиями рыночной экономики и международных стандартов финансовой отчетности*

*Ключевые слова:* учет, аудит, МСФО, управление.

Система МСФО создана для унификации принципов и методик бухгалтерского учета, используемых организациями разных стран для составления финансовой отчетности. Поскольку отчетность составляется и представляется для внешних пользователей, в разных странах мира существуют различия в содержании, формировании и представлении показателей, характеризующих результаты деятельности. МСФО призваны сблизить правила составления отчетности и процедуры ее подготовки и представления в разных странах.

Необходимость составления финансовой отчетности по международным стандартам возникает в первую очередь у предприятий, работающих с иностранными банками и инвесторами. При этом основной целью МСФО является получение максимально достоверной информации о состоянии предприятия, которая необходима инвесторам для корректной оценки и составления достоверных прогнозов.

Причиной составления отчетности по МСФО также является требование владельца бизнеса. Собственник бизнеса всегда стремится создать такой инструмент, который позволял бы ему понимать реальное положение дел на предприятии. МСФО дают возможность объективно оценить финансовое положение предприятия и использовать полученную информации для управленческих целей.

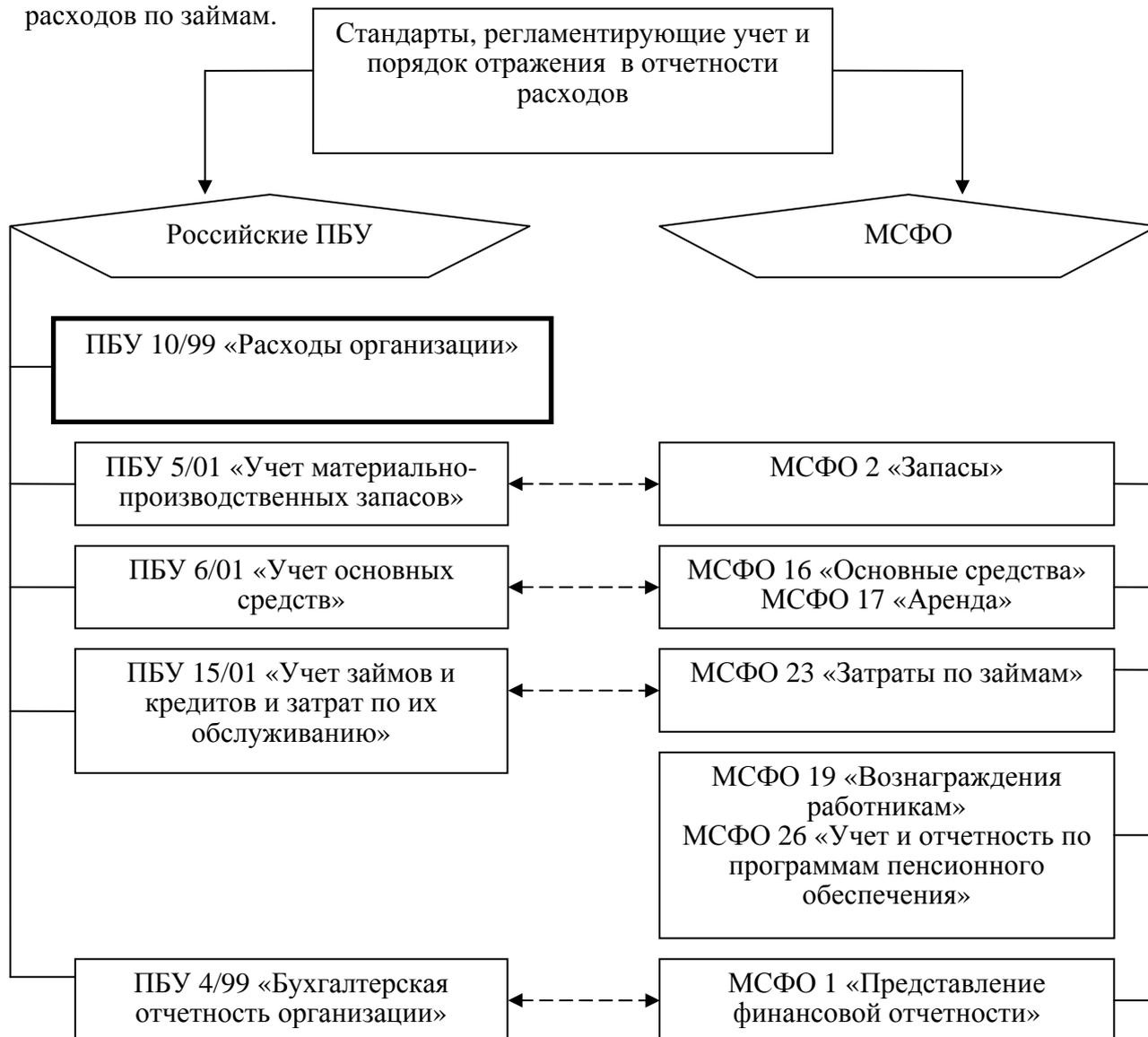
Стоимость – это выраженные в денежном измерителе затраты на производство и реализацию продукции, работ и услуг. В учете стоимость рассматривается в таких аспектах как себестоимость и цена [9].

Правила формирования в бухгалтерском учете информации о стоимости продукции, работ, услуг в российском законодательстве установлены ПБУ 10/99 «Расходы организации», в соответствии с которым расходы предприятия по обычным видам деятельности должны классифицироваться по элементам: материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация, прочие затраты. При этом учет некоторых элементов затрат регламентируется отдельными положениями по бухгалтерскому учету: ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», ПБУ 6/01 «Учет основных средств», ПБУ 15/01 «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию».

Для целей управления в бухгалтерском учете организуется учет расходов по статьям затрат, перечень которых устанавливается организацией самостоятельно. Для определения финансового результата деятельности от обычных видов деятельности исчисляется себестоимость товаров, работ, услуг, которая формируется на базе расходов по обычным видам деятельности, признанных как в отчетном году, так и в предыдущие отчетные периоды [7].

В МСФО нет ни одного специального стандарта, регламентирующего учет и порядок отражения в отчетности расходов. Все это прописано в отдельных стандартах (рис. 1). МСФО 2 «Запасы» регулируют оценку расходов по материалам, МСФО 16 «Основные средства» и МСФО 17 «Аренда» – затраты по амортизации, МСФО 19 «Вознаграждения работникам» и МСФО 26 «Учет и отчетность по программам пенсионного обеспечения» –

расходы по оплате труда и пенсионному обеспечению. Эти стандарты в том числе регулируют порядок включения затрат в первоначальную стоимость продукции, работ, услуг, основных средств и нематериальных активов, а также порядок их списания в виде амортизации или выбытия. МСФО 23 «Затраты по займам» определяет процесс учета расходов по займам.



*Рисунок 1 – Нормативное регулирование формирования стоимости продукции, работ, услуг в российском законодательстве и по МСФО*

Отличительной особенностью российских стандартов бухгалтерского учета от МСФО является их детализация и обязательность к исполнению, в то время как МСФО носят рекомендательный характер.

В соответствии с МСФО 2 «Запасы» (далее МСФО 2) к запасам относятся сырье и материалы, товары, готовая продукция и незавершенное производство. При этом МСФО 2 не содержит в себе определения «запасы». Однако, в принципах подготовки и составления финансовой отчетности дается следующее определение: запасы – это ресурсы, которые компания контролирует и намеревается использовать ради получения выгоды. Под контролем понимают возможность управлять активами по собственному усмотрению и не позволять пользоваться ими другим организациям [4]. Вне зависимости от права собственности активы должны быть признаны запасами и учтены на балансе организации.

Согласно ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» (далее ПБУ 5/01) запасы отражают в отчетности по фактической себестоимости. На конец отчетного года

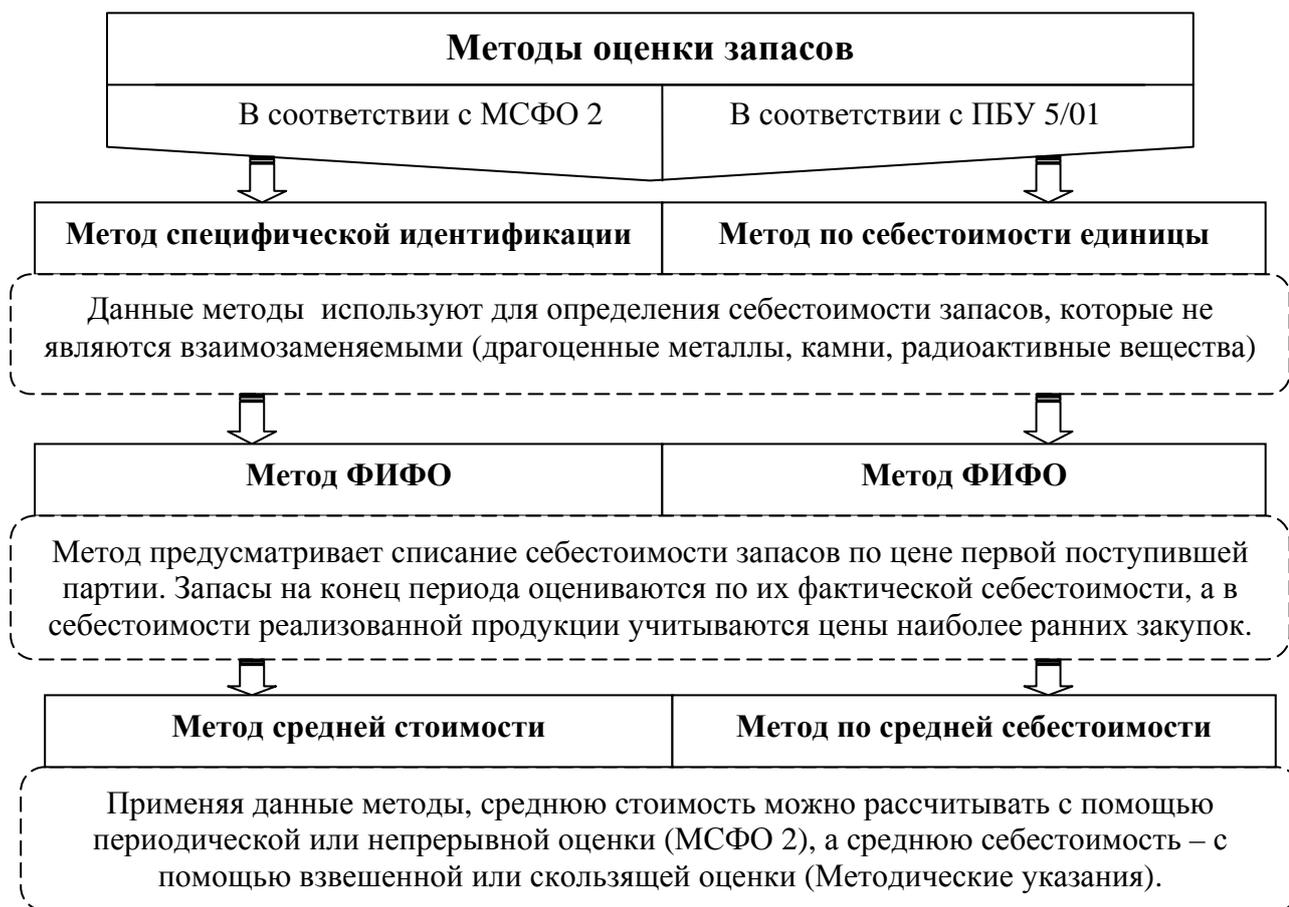
материально-производственные запасы, которые морально устарели либо текущая рыночная стоимость которых снизилась, должны отражаться в учете за вычетом резерва под снижение стоимости МПЗ [6].

В соответствии с МСФО 2 запасы должны оцениваться по наименьшей из двух величин: себестоимости или возможной чистой цене реализации. При этом себестоимость формируется из покупной цены, импортных пошлин, налогов (кроме возмещаемых), расходов на перевозку и обработку, а также из других затрат, связанных с приобретением. Торговые скидки, полученные уже после принятия запасов на учет, из себестоимости вычитаются.

Возможная чистая цена реализации – это рыночная цена за вычетом расходов на продажу, что не предусмотрено российским законодательством. Снижение стоимости запасов отражается как резерв под обесценение в соответствии с МСФО 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы» [8].

До принятия запасов к учету в соответствии с ПБУ 5/01 их себестоимость может быть увеличена на сумму процентов по заемным средствам. МСФО 2 также предусматривает это условие, но с учетом особенностей МСФО 23 «Затраты по займам» (в том случае, когда подготовка запасов к использованию или для продажи занимает длительное время).

Расчет себестоимости запасов по МСФО может осуществляться одним из трех методов, которые идентичны российским способам списания запасов (рис. 2).



*Рисунок 2 – Способы оценки себестоимости запасов по российским и международным стандартам*

При расчете себестоимости запасов методом средней стоимости взвешенная оценка по российским стандартам соответствует периодической оценке МСФО, российская скользящая система идентична международной непрерывной. Эти обстоятельства позволяют сделать вывод, что методы списания материально-производственных запасов в российском законодательстве и МСФО в целом одинаковы.

Основные средства – это материальные активы, которые используются организацией для производства продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование; предназначенные для использования в течение длительного времени (свыше 12 месяцев) и способные приносить экономические выгоды в будущем [7].

В соответствии с МСФО 16 «Основные средства» (далее МСФО 16) амортизация – это систематическое уменьшение амортизируемой стоимости актива на протяжении срока его полезной службы. Амортизируемая стоимость – фактические затраты на приобретение основного средства или другая величина, отраженная в финансовой отчетности вместо фактических затрат, за вычетом ликвидационной стоимости [2].

Перечень затрат, включаемых и не включаемых в первоначальную стоимость объекта основных средств по российскому законодательству в целом совпадает с МСФО: в первоначальную стоимость включаются покупная цена, импортные пошлины, невозмещаемые налоги, затраты на доставку, стоимость профессиональных услуг и т.д. и не включаются административные и другие общие накладные расходы, если они не относятся непосредственно к приобретению объекта или его доведению до рабочего состояния.

Ликвидационная стоимость – это сумма, которую организация ожидает получить за актив в конце срока его полезной службы за вычетом ожидаемых затрат на его выбытие. Если величина ликвидационной стоимости незначительна (несущественна), она может не учитываться при формировании амортизируемой стоимости. Если организация использует модель учета по переоцененной стоимости, то переоценке подлежит и ликвидационная стоимость.

Согласно МСФО 16 срок полезной службы объекта основных средств – это период, в течение которого ожидается использование амортизируемого актива, либо количество изделий, которое организация предполагает произвести с использованием актива. Руководство предприятия может самостоятельно определять сроки службы основных средств в зависимости от того, в течение какого периода времени предприятие собирается получать экономическую выгоду от их использования. В МСФО 16 отсутствует понятие полностью самортизированных основных средств: если основное средство самортизировано, однако продолжает использоваться в производственном процессе, срок его службы должен быть пересмотрен, а прибыль пересчитана.

Амортизация объекта основных средств начинается, когда он становится доступным для использования, т.е. когда размещение и состояние объекта обеспечивают возможность его использования в соответствии с намерениями руководства организации. Амортизация объекта основных средств прекращается в связи с полным списанием амортизируемой стоимости либо в связи со списанием объекта в целом, либо при отнесении основного средства к предназначенным для продажи [3].

Амортизация в соответствии с МСФО 16 может начисляться одним из следующих способов, которые аналогичны российским методам начисления амортизации (рис. 3).

При этом МСФО 16 не устанавливает закрытый перечень методов амортизации основных средств. Главное требование состоит в том, чтобы применяемый метод амортизации отражал схему, по которой организация потребляет экономические выгоды, получаемые от актива.



Рисунок 3 – Способы начисления амортизации в соответствии с МСФО и российским законодательством

Способ начисления амортизации, применяемый к основным средствам в соответствии с МСФО 16, может периодически пересматриваться. В случае значительных изменений схемы получения экономических выгод от объекта, метод начисления амортизации должен быть трансформирован в соответствии с произошедшими изменениям. При пересмотре методов начисления амортизации и сроков полезного использования необходимо скорректировать суммы амортизационных отчислений текущего и будущих отчетных периодов.

Учет затрат на оплату труда и отчислений с заработной платы рассматривается в МСФО 19 «Вознаграждения работникам» и МСФО 26 «Учет и отчетность по программам

пенсионного обеспечения (пенсионным планам)» (далее МСФО 19 и МСФО 26 соответственно). В российском законодательстве аналогов МСФО 19 и МСФО 26 не существует, но учет краткосрочных расчетов с персоналом в целом не отличается от требований МСФО, а пенсионные планы в отчетности не рассматриваются.

Согласно МСФО 19 вознаграждения работникам – все формы вознаграждений и выплат предприятия в обмен на услуги работников. Включают в себя краткосрочную (текущую) оплату труда, социальные выплаты и неденежные вознаграждения; вознаграждения по окончании трудовой деятельности (пенсии); другие долгосрочные вознаграждения; выходные пособия; выплаты долевыми финансовыми инструментами (опционами) (рис. 4).

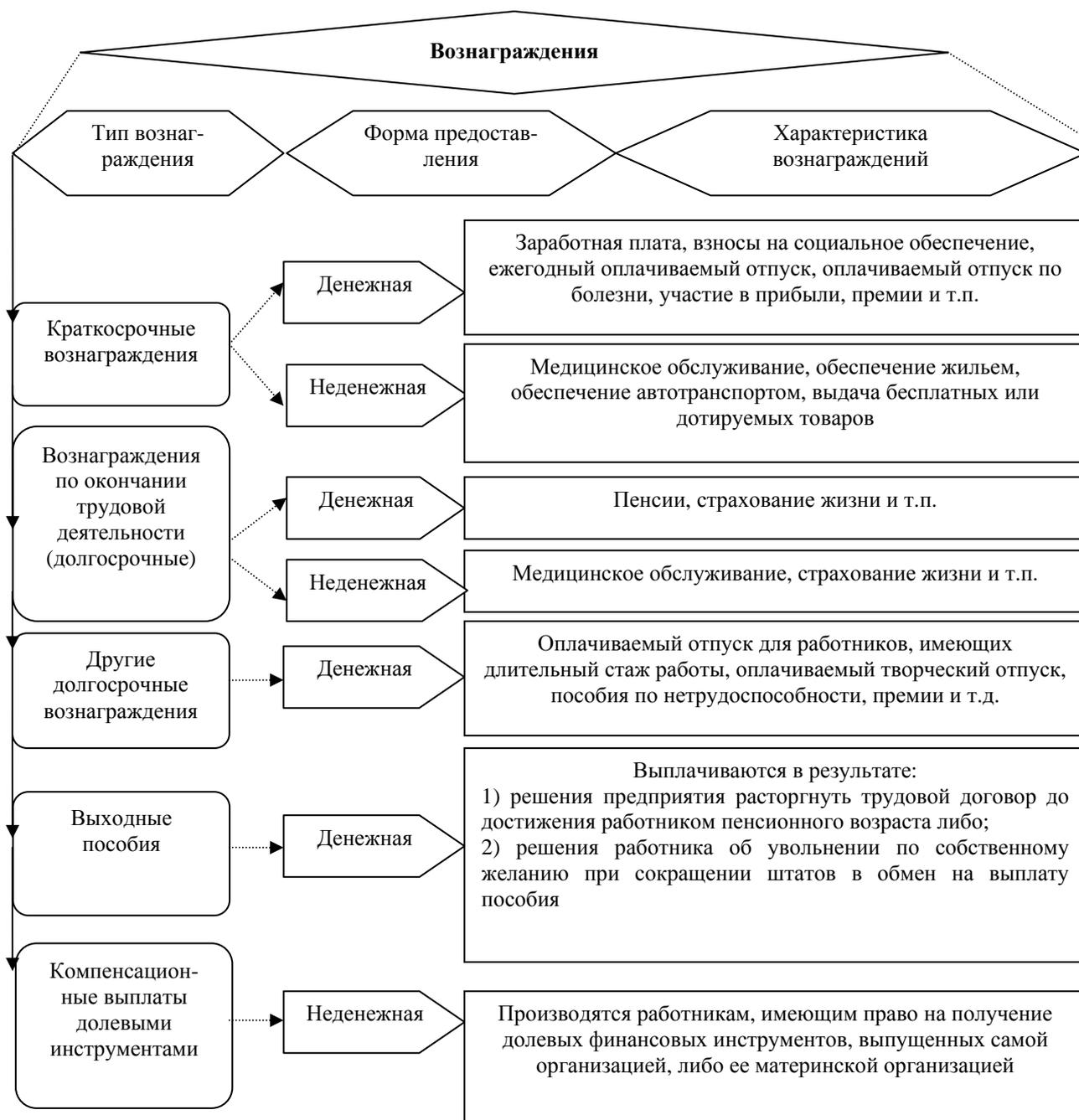


Рисунок 4 – Состав и виды вознаграждений в соответствии с МСФО 19 «Вознаграждения работникам»

К вознаграждениям персонала относятся вознаграждения, предоставляемые как самим работникам, так и их иждивенцам. Они могут выплачиваться либо прямо, самим работникам, либо третьим лицам, например страховым компаниям.

В соответствии с МСФО 19 затраты на оплату труда рассматриваются как приобретение организацией способности к труду, которая покупается у служащих, работающих на предприятии, а также у продающих свои услуги посторонних специалистов.

Затраты на оплату труда подразделяются на три категории:

1) прямые расходы на оплату труда производственных работников, которые относятся непосредственно к себестоимости определенного изделия (услуги);

2) заработная плата связанных с производством подсобных рабочих, менеджеров, мастеров, которая учитывается как производственные затраты, а также включаемые в себестоимость каждой единицы продукции (услуги);

3) затраты на оплату труда вспомогательного персонала, которые нельзя прямо отнести на определенный вид изделий (услуг) – это накладные общезаводские расходы [9].

Организация должна признавать ожидаемые затраты на оплачиваемые отпуска следующим образом: при накапливаемых оплачиваемых отпусках – на момент оказания работниками услуг, которые увеличивают их права на будущие оплачиваемые отпуска; при ненакапливаемых оплачиваемых отпусках – при наступлении отпуска [5].

Организация должна определить ожидаемые затраты на оплату накапливаемых оплачиваемых отпусков как сумму, которую она предполагает выплатить за неиспользованные отпуска, накопленные к отчетной дате. Организация не признает обязательство или расход по ненакапливаемым оплачиваемым отпускам до наступления отпускного периода, поскольку оказание работником услуг не ведет к увеличению суммы вознаграждения.

Текущие премии учитываются по выходу распоряжения о начислении премий. Премии, имеющие характер юридического или признанного в практике обязательства (тринадцатая зарплата), начисляемые по окончании отчетного года, могут признаваться как обязательство в балансе на конец отчетного года, если решение о сумме и порядке выплаты принято до даты составления отчетности за год при дополнительном условии, что механизм расчета премий позволяет оценить их сумму до выхода решения и подобные премии – регулярная практика предприятия.

Прямые расходы на оплату труда вместе с общезаводскими накладными расходами и расходами основных материалов входят в себестоимость продукции, работ, услуг.

В соответствии с МСФО 19 к вознаграждениям по окончании трудовой деятельности относятся пенсии, страхование жизни и медицинское обслуживание. Данные вознаграждения предприятие выплачивает согласно пенсионным планам, информация о которых более детально раскрывается в МСФО 26 «Учет и отчетность по программам пенсионного обеспечения (пенсионным планам)». Пенсионный план – это соглашение, программа или совокупность условий, задающих правила выплаты пособий, а также способы их финансирования.

Планы с установленными взносами – это планы пенсионных выплат по окончании трудовой деятельности, в рамках которых организация перечисляет в пенсионный фонд фиксированные суммы, и не имеет юридических или традиционных обязательств по выплате других взносов в будущем. Планы с установленными выплатами – это пенсионные планы, в соответствии с которыми размеры пенсий определяются по формуле, в основе которой обычно лежит размер вознаграждения, получаемого работником и (или) выслуга лет.

Все расходы на оплату труда относятся к производственным затратам и наряду с материальными затратами считаются прямыми, поэтому данные расходы в соответствии с МСФО отражаются в отчете о прибылях и убытках [1]

Также существуют некоторые различия в составе себестоимости оказанных услуг. В соответствии с МСФО коммерческие расходы и, в общем случае, общехозяйственные расходы (амортизация зданий управления, расходы на содержание аппарата управления, вспомогательных служб) не рассматриваются как непосредственно связанные с приобретением и производством товаров, работ, услуг и, следовательно, не включаются в себестоимость производства. В соответствии с российской системой учета коммерческие

расходы и общехозяйственные расходы включаются в состав себестоимости оказанных услуг.

Таким образом, в соответствии с российским законодательством в бухгалтерском учете ООО «Орловский теплосервис» делается следующая корреспонденция. Списаны общехозяйственные расходы на затраты основного производства:

Дебет 20 «Основное производство»

Кредит 26 «Общехозяйственные расходы»

100 193 руб.

Фактическая себестоимость услуг формируется по дебету счета 20 «Основное производство», которая впоследствии списывается в дебет счета 90 «Продажи». Списана фактическая себестоимость услуг:

Дебет 90 «Продажи»

Кредит 20 «Основное производство»

590 347 руб.

Таким образом, фактическая себестоимость жилищно-коммунальных услуг исследуемого предприятия с учетом общехозяйственных расходов I квартала 2011 г. составила 590 347 руб.

В соответствии же с МСФО корреспонденция по списанию общехозяйственных расходов на себестоимость услуг является некорректной, в связи с чем необходимо сделать корректировочные записи. Себестоимость жилищно-коммунальных услуг ООО «Орловский теплосервис», сформированная в соответствии с МСФО, в I квартале 2011 г. составила:

$590\ 347 - 100\ 193 = 490\ 154$  руб.

В учете данная ситуация отражается следующей корреспонденцией. Списана фактическая себестоимость услуг:

Дебет 90 «Продажи»

Кредит 20 «Основное производство»

490 154 руб.

Критерии учета расходов по МСФО и российской системе бухгалтерского учета в целом сопоставимы (рис. 5).



Рисунок 5 – Критерии признания расходов в МСФО и в ПБУ

Однако в ПБУ 10/99 «Расходы организации» включено дополнительное условие о том, что расход признается в учете, если заключен договор, есть соответствующие требования нормативных актов или обычаи делового оборота. То есть в отличие от МСФО расход не может быть признан только на основании профессионального суждения бухгалтера об уменьшении экономических выгод и должен обязательно подтверждаться документально.

Такое требование часто не позволяет российским предприятиям учесть все операции, относящиеся к определенному периоду. Возникающие из-за этого различия в сроках учета операций приводят к существенным расхождениям в отчетах о прибылях и убытках, составленных в соответствии с МСФО и ПБУ (табл. 1).

Таблица 1 – Состав показателей отчета о прибылях и убытках в соответствии с российским законодательством и МСФО

Наименование показателей	Российское законодательство	МСФО
Состав показателей, подлежащих раскрытию в отчете	<ul style="list-style-type: none"> <li>– выручка от продажи за вычетом НДС, акцизов и т.п.;</li> <li>– себестоимость продукции, работ, услуг;</li> <li>– валовая прибыль;</li> <li>– коммерческие расходы;</li> <li>– управленческие расходы;</li> <li>– прибыль (убыток) от продаж;</li> <li>– проценты к получению;</li> <li>– доходы от участия в других организациях;</li> <li>– прочие доходы;</li> <li>– прочие расходы;</li> <li>– прибыль (убыток) до налогообложения;</li> <li>– текущий налог на прибыль и иные аналогичные обязательные платежи;</li> <li>– чистая прибыль (убыток) очередного периода</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– выручка;</li> <li>– затраты по финансированию;</li> <li>– доля организации в прибыли или убытках ассоциированных компаний и совместных предприятий, учтенная по методу долевого участия;</li> <li>– прибыль или убыток до налогообложения, признанные в связи с выбытием активов или погашением обязательств, относящихся к прекращаемой деятельности;</li> <li>– расходы по уплате налога;</li> <li>– прибыль или убыток;</li> <li>– прибыль или убыток, относящиеся к доле меньшинства;</li> <li>– прибыль или убыток, относящиеся к владельцам собственного капитала материнской компании</li> </ul>
Представление расходов	В отчете о прибылях и убытках информация о расходах представляется только по методу их функционального назначения	Существует 2 варианта представления расходов в отчете о прибылях и убытках: по методу их функционального назначения и по методу характера расходов (их целевому назначению)

Таким образом, требования российского законодательства и МСФО к составу обязательных для раскрытия в отчете о прибылях и убытках показателей различны. Однако и МСФО, и российское законодательство предусматривают возможность включения в состав показателей отчета о прибылях и убытках любых дополнительных показателей, если это позволит сделать его более понятным и полезным для понимания пользователями информации о финансовых результатах деятельности организации.

В соответствии с МСФО 1 «Представление финансовой отчетности» организации не представляют по статьям доходов и расходов информацию о чрезвычайных доходах и расходах как непосредственно в отчете о прибылях и убытках, так и в примечаниях к финансовой отчетности, а согласно российскому законодательству информация о чрезвычайных доходах и расходах подлежит раскрытию в составе информации о прочих доходах и прочих расходах соответственно.

Также МСФО 1 «Представление финансовой отчетности» предписывает представлять анализ расходов, используя классификацию, основанную либо на характере расходов, либо на их назначении внутри организации, в зависимости от того, какое из указанных

представлений является более надежным и полезным для понимания отчетности. При этом рекомендуется представление указанного анализа непосредственно в отчете о прибылях и убытках.

В соответствии же с ПБУ 10/99 «Расходы организации» в отчете о прибылях и убытках раскрывается непосредственно только информация о расходах с подразделением на себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг, коммерческие и управленческие расходы, прочие расходы. Информация о величине расходов по обычным видам деятельности в разрезе элементов затрат; об изменении величины расходов, не имеющих отношения к исчислению себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг; о расходах на формирование резервов подлежит раскрытию только в приложении к бухгалтерскому балансу и в пояснительной записке.

Согласно МСФО 1 «Представление финансовой отчетности» расходы разбиваются на подклассы, для того чтобы выделить те составляющие финансовых результатов деятельности организации, которые могут различаться по таким характеристикам, как частота, потенциал прибыли или убытка, предсказуемость. Представление такого анализа возможно в одной из двух форм, каждая из которых определяет формат отчета о прибылях и убытках.

Первая форма называется методом «по характеру затрат» и предусматривает объединение расходов в отчете о прибылях и убытках в соответствии с их характером (целевым назначением). При этом расходы не перераспределяются в зависимости от их назначения внутри организации.

При использовании данной формы классификации расходов соответствующий раздел отчета о прибылях и убытках выглядит следующим образом (табл. 2).

Таблица 2 – Отчет о прибылях и убытках ООО «Орловский теплосервис» за 2011 год, составленный в соответствии с МСФО методом «по характеру затрат»

(тыс. руб.)

Наименование показателя	За отчетный период	За аналогичный период предыдущего года
Выручка	6 633	7 113
Прочий доход	-	-
Изменения в запасах готовой продукции и незавершенного производства	-	-
Использованное сырье и расходные материалы	2 413	2 347
Расходы на вознаграждения работникам	2 020	2 310
Амортизационные расходы	47	42
Прочие расходы	2 241	2 501
Итого расходы	(6 721)	(7 200)
Прибыль (убыток)	(88)	(87)

Несмотря на то, что российские национальные стандарты частично приближены к международной практике, данный метод составления отчета о прибылях и убытках в отечественной практике не применяется. Однако, данная форма отчета о прибылях и убытках наглядно показывает структуру расходов предприятия, что в значительной степени сокращает затраты труда на составление других форм отчетности.

Вторая форма анализа называется методом «по назначению затрат» или «по себестоимости продаж» и предусматривает классификацию расходов в соответствии с их назначением как части себестоимости продаж или затрат на сбыт и на ведение административной деятельности. В обязательном порядке должна быть раскрыта информация о себестоимости продаж.

Соответствующий раздел отчета о прибылях и убытках при использовании такой классификации по аналогии с отчетом о прибылях и убытках, составленным в соответствии с

российским законодательством, выглядит следующим образом (табл. 3).

Таблица 3 – Отчет о прибылях и убытках ООО «Орловский теплосервис» за 2010 год, составленный в соответствии с МСФО методом «по назначению затрат»

(тыс. руб.)

Наименование показателя	За отчетный период	За аналогичный период предыдущего года
Выручка	6 633	7 113
Себестоимость продаж	(6 721)	(7 200)
Валовая прибыль	(88)	(87)
Прочий доход	-	-
Затраты на сбыт	-	-
Административные расходы	-	-
Итого расходы	-	-
Прибыль	(88)	(87)

Согласно МСФО 1 «Представление финансовой отчетности» выбор между методом «по назначению затрат» и методом «по характеру затрат» зависит от исторических и отраслевых факторов, а также от характера деятельности организации. Поскольку каждый метод представления имеет свои преимущества для различных организаций, МСФО 1 «Представление финансовой отчетности» требует от руководства организации выбирать тот метод, который позволит обеспечить наиболее относимое и надежное представление финансовой отчетности. Однако, в соответствии с российским законодательством отчет о прибылях и убытках составляется только методом «по назначению затрат».

Таким образом, процесс формирования стоимости и ее отражения в отчетности в соответствии с российским законодательством во многом совпадает с требованиями МСФО. Большую роль при этом сыграло редактирование ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» и ПБУ 6/01 «Учет основных средств», в результате которого российский учет запасов и основных средств в максимальной степени стал приближен к международным стандартам.

Однако, существуют некоторые различия при формировании себестоимости оказанных услуг. В соответствии с МСФО коммерческие и общехозяйственные расходы не включаются в себестоимость услуг.

Рассмотрев основы составления финансовой отчетности в соответствии с МСФО, можно сделать вывод, что формы бухгалтерской отчетности, используемые в российской учетной практике, во многом одинаковы по содержанию с формами, разработанными в международной практике. Однако методика составления отчетности в России во многом не соответствует требованиям международных стандартов, что приводит к недоверию пользователей отчетности к ее показателям.

В третьей главе была рассмотрена контрольно-аналитическая составляющая этапов создания стоимости жилищно-коммунальных услуг при переходе на МСФО. В ходе проведения структурно-динамического, факторного и маржинального анализа было выявлено, что себестоимость жилищно-коммунальных услуг ООО «Орловский теплосервис» в большей степени формируют затраты на оплату труда, затраты на электроэнергию и топливо, а также общеэксплуатационные расходы. К I кварталу 2011 г. по сравнению с I кварталом 2010 г. произошло значительное увеличение себестоимости жилищно-коммунальных услуг, что вызвано существенным ростом затрат на заработную плату с отчислениями, затрат на электроэнергию и материальные ресурсы, а также увеличением прочих затрат. При этом за счет увеличения выручки от реализации в отчетном периоде произошло снижение затрат на 1 рубль оказываемых услуг.

В ходе маржинального анализа было установлено, что ООО «Орловский теплосервис» не имеет запаса финансовой прочности, причем для достижения безубыточной деятельности предприятию необходимо увеличить объем реализации услуг на 47,89%.

В процессе проведения аудиторской проверки затрат на оказание жилищно-

коммунальных услуг были выявлены нарушения документального оформления производственных затрат и нарушение методологии ведения бухгалтерского учета.

Отраженные в учете корреспонденции по счетам 20 «Основное производство» и 26 «Общехозяйственные расходы» не нарушают требований действующего законодательства. Составленные проводки соответствуют действующему на предприятии Плану счетов финансово-хозяйственной деятельности. Данные синтетического учета по данным счетам полностью соответствуют записям в Главной книге исследуемого предприятия.

Аудиторская проверка распределения общехозяйственных расходов подтвердила правильность произведенных расчетов. В результате арифметической проверки правильности исчисления себестоимости жилищно-коммунальных услуг ООО «Орловский теплосервис» было подтверждено, что все затраты обоснованно включены в себестоимость услуг, арифметических ошибок по формированию себестоимости услуг не выявлено.

Процесс формирования в бухгалтерском учете информации о стоимости услуг в российском законодательстве регламентируется ПБУ 10/99 «Расходы организации». При этом учет некоторых элементов затрат регламентируется отдельными положениями по бухгалтерскому учету: ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», ПБУ 6/01 «Учет основных средств», ПБУ 15/01 «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию».

В МСФО же нет ни одного специального стандарта, регламентирующего учет и порядок отражения в отчетности расходов. Все это прописано в отдельных стандартах: МСФО 2 «Запасы», МСФО 16 «Основные средства», МСФО 17 «Аренда», МСФО 19 «Вознаграждения работникам», МСФО 23 «Затраты по займам» и МСФО 26 «Учет и отчетность по программам пенсионного обеспечения».

Способы оценки себестоимости запасов и методы начисления амортизации, установленные российским законодательством, аналогичны МСФО. При этом отличием МСФО от российского законодательства является то, что все расходы на оплату труда относятся к производственным затратам и наряду с материальными затратами считаются прямыми, поэтому данные расходы в соответствии с МСФО отражаются в отчете о прибылях и убытках.

В соответствии с МСФО отчет о прибылях и убытках может составляться двумя методами: «по назначению затрат» и «по характеру затрат». Однако, в соответствии с российским законодательством отчет о прибылях и убытках составляется только методом «по назначению затрат».

## **СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Вахрушина, М.А., Мельникова, Л.А., Пласкова, Н.С. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: учеб. пособие [Текст] / Под ред. М.А. Вахрушиной. – М.: Вузовский учебник, 2005. – 320 с.
2. Ковалев, С.Г. МСФО в примерах и задачах (для бухгалтеров) [Текст] / С.Г. Ковалев, Т.Н. Малькова. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 296 с.
3. Малькова, Т.Н. Выгоды и риски применения МСФО [Текст] / Т.Н. Малькова // Реформирование системы бухгалтерского учета и финансового контроля при переходе на международные стандарты.: Материалы научно-практической конференции. – Орел. ОрелГТУ, 2001. – 197 с.
4. Никонова, А.Н. Материальные запасы в российском учете и МСФО. Наглядные сравнения [Текст] / А.Н. Никонова // Главбух. – 2008. - №2. – С. 15-19.
5. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99). Приказ Министерства финансов Российской Федерации №33н от 6.05.1999г. в редакции от 27.11.2006 г. [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.4dk-consultant.ru/pbu10.html>
6. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01). Приказ Министерства финансов Российской Федерации №44н от 09.06.2001 г. в редакции от 26.03.2007 г. [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=107302>
7. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01). Приказ Министерства финансов Российской Федерации №26н от 30.03.2001 г. в редакции от 27.11.2006 г. [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.4dk-consultant.ru/pbu06.html>
8. Попова, Л.В. Международные стандарты финансовой отчетности: учеб. пособие для вузов [Текст]

/ Л.В. Попова, Н.А. Шибаета, И.А. Дрожжина. – Орел: ОрелГТУ, 2007. – 264 с.

9. Щадилова, С.Н. Особенности ведения бухгалтерского учета с применением МСФО [Текст] / С.Н. Щадилова. – М.: ИКЦ «Дело и Сервис», 2007. – 320 с.

**Романчина Наталья Владимировна**

ФГБОУ ВПО «Госуниверситет – УНПК»

Аспирант кафедры «Бухгалтерский учет и налогообложение»

302020, г. Орел, Наугорское ш., 40

Тел.: (4862) 41-70-68

E-mail: orelbuin@yahoo.com

N.V. ROMANCHINA

## **ACCOUNTING AND PRODUCTION MANAGEMENT. CREATING VALUE OF SERVICES IN THE TRANSITION TO IFRS**

*At the present stage of economic development of the country is urgent to improve the system of accounting in accordance with the requirements of the market economy and international financial reporting standards.*

**Keywords:** *accounting, auditing, IFRS, manipulated.*

### **BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)**

1. Vahrushina, M.A., Mel'nikova, L.A., Plaskova, N.S. Mezhdunarodnye standarty ucheta i finansovoj otchetnosti: ucheb. posobie [Текст] / Pod red. M.A. Vahrushinoj. – М.: Vuzovskij uchebник, 2005. – 320 s.
2. Kovalev, S.G. MSFO v primerah i zadachah (dlja buhgalterov) [Текст] / S.G. Kovalev, T.N. Mal'kova. – М.: Finansy i statistika, 2005. – 296 s.
3. Mal'kova, T.N. Vygody i riski primenenija MSFO [Текст] / T.N. Mal'kova // Reformirovanie sistemy buhgalterskogo ucheta i finansovogo kontrolja pri perehode na mezhdunarodnye standarty.: Materialy nauchno-prakticheskoi konferencii. – Орел. ОрелГТУ, 2001. – 197 s.
4. Nikonova, A.N. Material'nye zapasy v rossijskom uchete i MSFO. Nagljadnye sravnenija [Текст] / A.N. Nikonova // Glavbuh. – 2008. - №2. – S. 15-19.
5. Ob utverzhdenii Polozhenija po buhgalterskomu uchetu «Rashody organizacii» (PBU 10/99). Prikaz Ministerstva finansov Rossijskoj Federacii №33n ot 6.05.1999g. v redakcii ot 27.11.2006 g. [Jelektronnyj resurs] / Rezhim dostupa: <http://www.4dk-consultant.ru/pbu10.html>
6. Ob utverzhdenii Polozhenija po buhgalterskomu uchetu «Uchet material'no-proizvodstvennyh zasov» (PBU 5/01). Prikaz Ministerstva finansov Rossijskoj Federacii №44n ot 09.06.2001 g. v redakcii ot 26.03.2007 g. [Jelektronnyj resurs] / Rezhim dostupa: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=107302>
7. Ob utverzhdenii Polozhenija po buhgalterskomu uchetu «Uchet osnovnyh sredstv» (PBU 6/01). Prikaz Ministerstva finansov Rossijskoj Federacii №26n ot 30.03.2001 g. v redakcii ot 27.11.2006 g. [Jelektronnyj resurs] / Rezhim dostupa: <http://www.4dk-consultant.ru/pbu06.html>
8. Popova, L.V. Mezhdunarodnye standarty finansovoj otchetnosti: ucheb. posobie dlja vuzov [Текст] / L.V. Popova, N.A. Shibaeva, I.A. Drozhzhina. – Орел: ОрелГТУ, 2007. – 264 с.
9. Shhadilova, S.N. Osobennosti vedenija buhgalterskogo ucheta s primeneniem MSFO [Текст] / S.N. Shhadilova. – М.: ИКЦ «Дело и Сервис», 2007. – 320 с.

**Romanchina Natal'ya Vladimirovna**

State University – ESPC

Postgraduate student of Department «Accounting and Taxation»

302020, Орел, Наугорское ш., 40

Numb.: (4862) 41-70-68

E-mail: orelbuin@yahoo.com

# НАУЧНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ В ОБЛАСТИ ФИНАНСОВ, НАЛОГОВ И КРЕДИТА

УДК 336.2

А.А. ГУДКОВ

## МЕТОДИКА ФОРМИРОВАНИЯ НАЛОГООБЛАГАЕМЫХ БАЗ<sup>1</sup>

Конституцией РФ закреплена обязанность каждого гражданина (хозяйствующего субъекта) уплачивать законодательно установленные налоги. Вследствие этого, каждый руководитель обязан обеспечить в ходе ведения хозяйственной деятельности своевременное, полное и достоверное формирование информации о событиях, влекущих за собой налоговые последствия. В статье рассмотрена методика формирования налогооблагаемых баз.

**Ключевые слова:** налогообложение, налогооблагаемая база, учет, анализ.

Налогооблагаемый показатель – это стоимостная, физическая или иная измеряемая характеристика предмета налогообложения, исчисляемая по итогам налогового периода на основе данных бухгалтерского учета и (или) иных документально подтвержденных данных.

Отношение категорий «налогооблагаемый показатель», «налоговая база», «предмет налогообложения», «объект налогообложения», «субъект налогообложения», «налоговые обязательства», «ставка налога» схематично показаны на рисунке 1 [6].



Рисунок 1 - Налогооблагаемые показатели в контексте налоговых правовых отношений субъекта налогообложения

Правовые взаимоотношения являются смысловой основой бухгалтерского учета. В среде элементов права (субъекта, предмета, правовых отношений и пр.) налогооблагаемые показатели позволяют измерять и рассчитывать количественное выражение налоговых прав и обязательств, это их основная функция.

Формирование налогооблагаемых показателей - это процесс учета, группировки, обобщения данных, и (или) планирования и прогнозирования с последующим расчетом, применительно к налоговому периоду и на основании полученных документальных данных, стоимостных, физических или иных измеряемых характеристик предмета налогообложения.

<sup>1</sup> Статья подготовлена в рамках выполнения соглашения 14.В37.21.0970 «Многоуровневая налоговая политика в системе межгосударственного взаимодействия»

Посредством качественного формирования налогооблагаемых показателей достигается объективное отражение реальности в сфере налоговых баз и связанных с ними экономических показателях.

Формирование налогооблагаемых показателей в современных условиях следует рассматривать как базовые составляющие системы учета и контроля.

Началом формирования данной системы можно считать принятие Федерального закона «О Бухгалтерском учете». На основе его анализа можно сделать вывод о том, что по своей природе бухгалтерский учет не предназначен для решения задач, связанных с исчислением налоговых платежей.

Однако объектом бухгалтерского учета могут считаться и обязательства перед бюджетом.

Таким образом, цель и задачи бухгалтерского учета налогооблагаемых показателей можно схематически представить в рисунке 2.

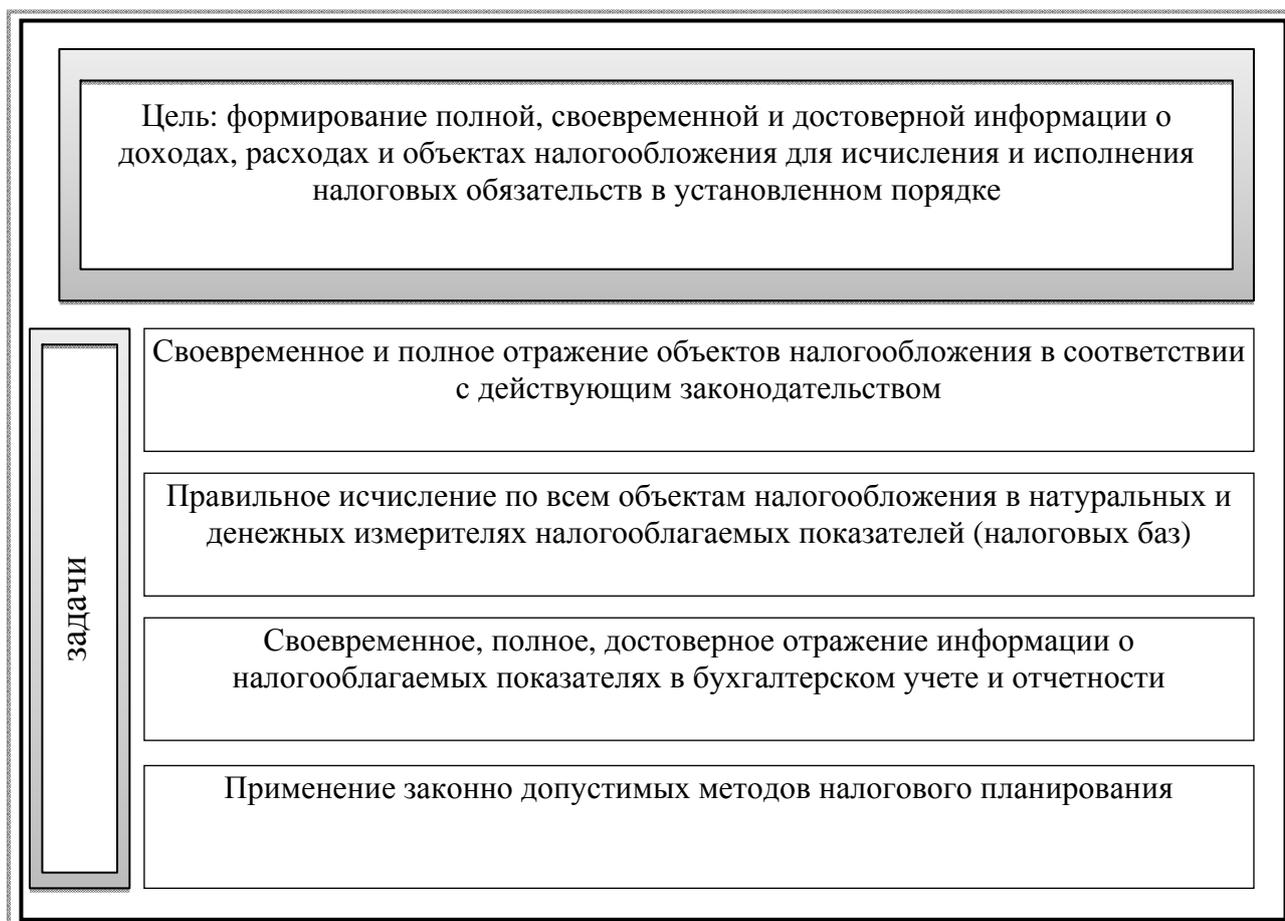


Рисунок 2 – Цель и задачи бухгалтерского учета налогооблагаемых показателей

Расчет налоговой базы по налогам основывается на количественной оценке налогооблагаемых показателей, которые формируются в бухгалтерском и налоговом учете и призваны обеспечить правильное исчисление налогооблагаемой базы по каждому налогу [5]. Основные виды данных показателей представлены в рисунке 3.

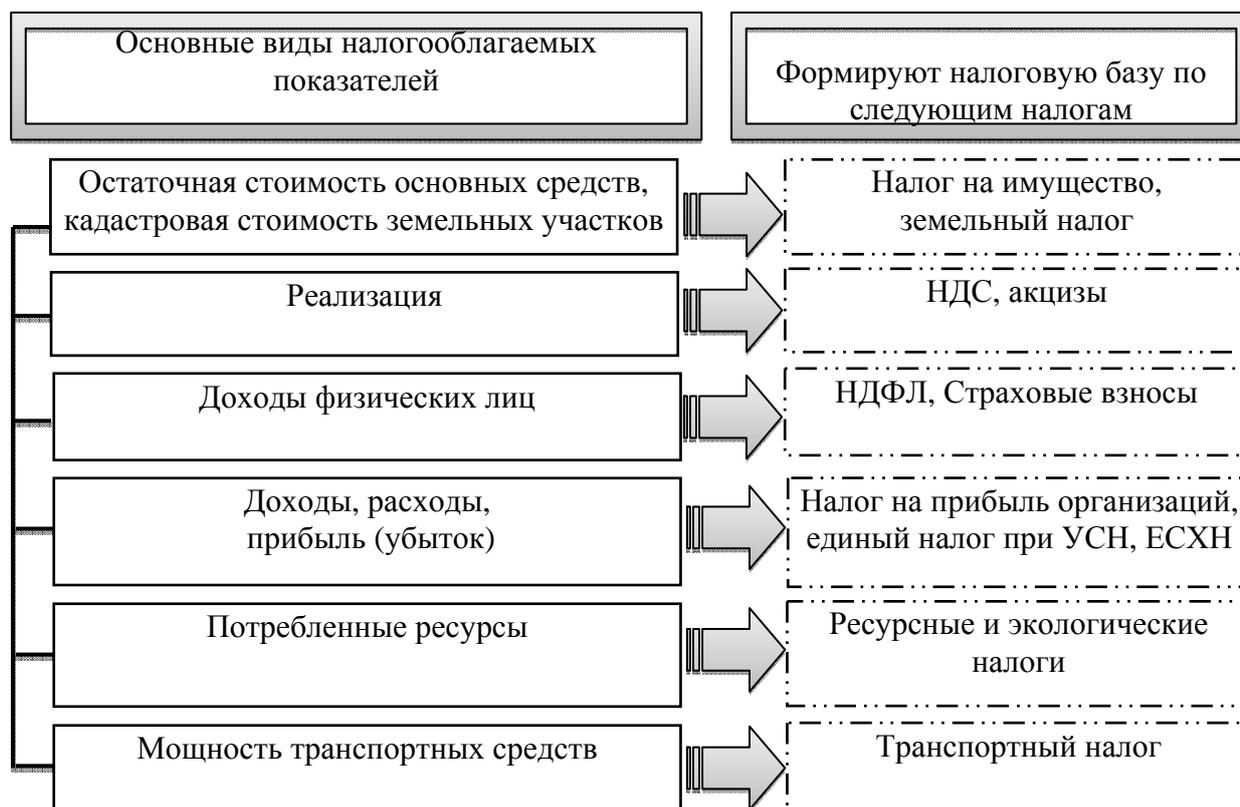


Рисунок 3 – Основные виды налогооблагаемых показателей

Величины можно считать налогооблагаемыми показателями, если они обладают следующими признаками: связаны с объектами налогообложения, формируются в системе бухгалтерского и налогового учета, обеспечивают правильное исчисление налоговой базы по каждому налогу.

Терентьева Т.А. предложила классификацию налогооблагаемых показателей по двум основным признакам [7]:

- 1) по отношению к этапам кругооборота капитала;
- 2) по отношению к счетам бухгалтерского учета, используемым для учета налогооблагаемых показателей.

Кругооборот капитала имеет следующий вид:

$$Д1 - Т1 - П - Т2 - Д2, \quad (1)$$

где Д1 - вложенные в бизнес деньги,

Т1 - приобретаемые ресурсы, необходимые для производства (так называемый товар - 1);

П - непосредственно производственный процесс;

Т2 - готовая товарная продукция (товар - 2);

Д2 - доходы, формирующие прибыль как финансовый результат хозяйственной деятельности.

В полном круге капитала выделяются три фазы, на которых происходит формирование различных налогооблагаемых показателей (рис. 4).

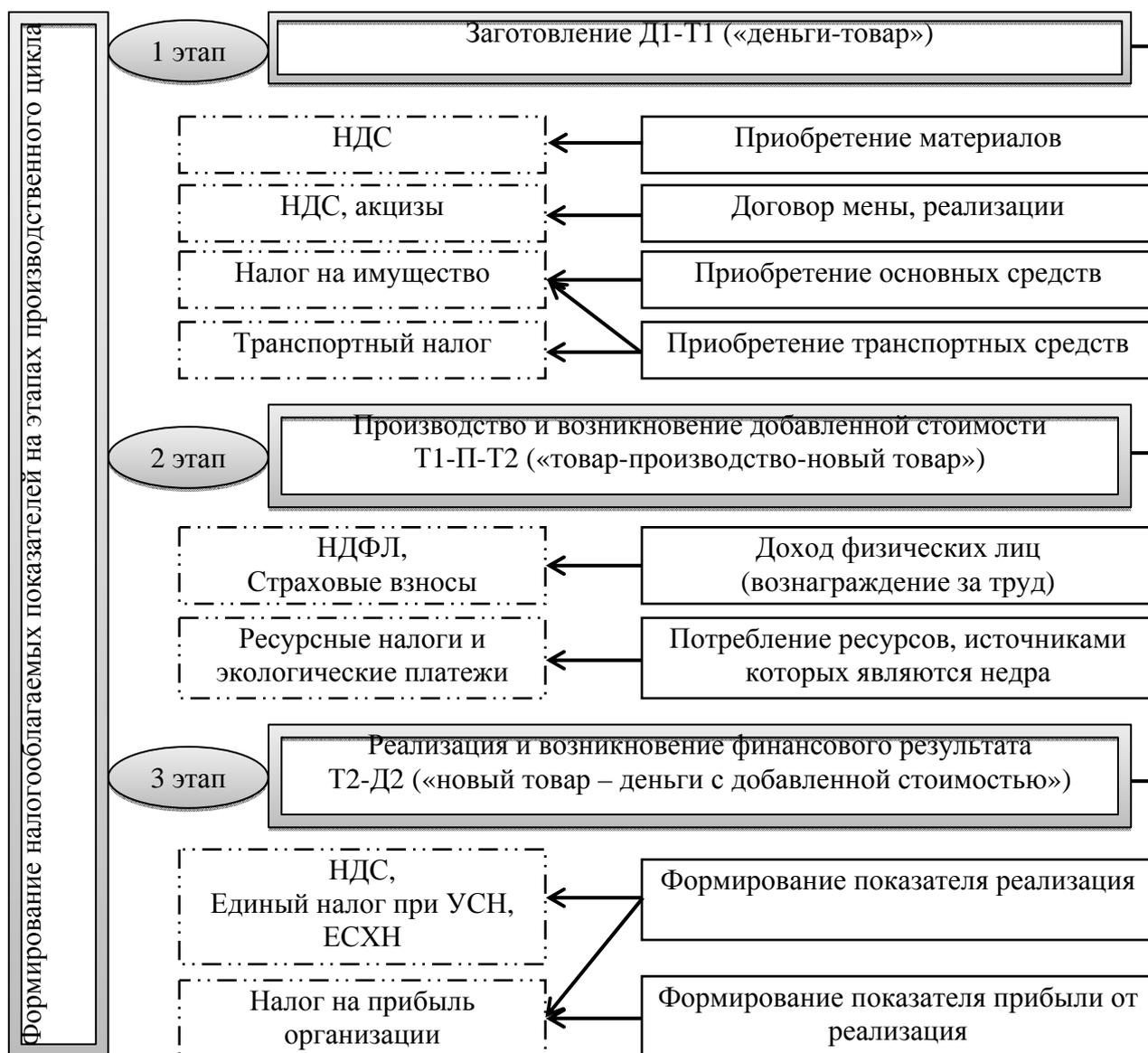


Рисунок 4 - Формирование налогооблагаемых показателей на этапах производственного цикла

Вторым направлением классификации может быть дифференцирование счетов бухгалтерского учета, участвующих в формировании тех или иных налогооблагаемых показателей. Группировка счетов представлена в таблице 1.

Таблица 1 – Группировка счетов бухгалтерского учета, используемых для формирования налогооблагаемых показателей

Наименование налогооблагаемых показателей	Счета бухгалтерского учета, на которых формируется информация о налогооблагаемых показателях
Остаточная стоимость основных средств	01, 02, 03
Мощность транспортных средств	01, 08
Реализация	90, 91
Доходы физических лиц	70, 73, 75
Доходы	83, 90, 91, 99
Расходы	10, 16, 20, 21, 22, 23, 25, 26, 28, 29, 44, 97
Прибыль (убыток)	99, 84, 09, 77
Потребленные ресурсы	10, 20, 21, 23, 25, 26, 28, 29, 44

Важно правильное отражение в бухгалтерском учете налогооблагаемых показателей. Это приобрело особую актуальность в связи с выделением налогового учета как самостоятельного вида учета и с принятием ПБУ 18/02 «Налог на прибыль».

Понятие «налоговый учет» было введено в налоговую практику в начале 1995 года, когда были разделены подходы федеральных финансовых и налоговых ведомств к правовому регламенту учета сумм прибыли для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения.

В эволюции налогового учета в России можно выделить два основных этапа [8] (табл. 2).

Таблица 2 – Этапы развития налогового учета в современной России

Этап	Характеристика этапа	Стадия	Временной период	Характеристика стадии
I	Осуществление бухгалтерского учета, формирование информации в целях налогообложения на базе бухгалтерского учета	1	1992-1994 гг.	Единые методы признания доходов и расходов; корректировка бухгалтерской прибыли для целей налогообложения на базе бухгалтерских регистров
		2	1995-1999 гг.	В бухгалтерском учете: признание выручки методом начисления, упразднение нормирования расходов. Для целей налогообложения: вариантность методов признания выручки, нормирование расходов, усложнение порядка налогообложения реализации прочего имущества, введение в состав налоговой отчетности формализованного расчета для корректировки бухгалтерской прибыли
		3	2000-2001 гг.	Различия в классификации доходов и расходов и др.
II	Выделение подсистемы налогового учета в связи с введением главы 25 НК РФ	1	2002-2004 гг.	Расхождение финансового и налогового учета в связи с усложнением бухгалтерского и налогового законодательства, систематизация взаимосвязи финансового и налогового учета через механизм налоговых разниц (ПБУ 18/02)
		2	2005-2008 гг.	Сближение правил финансового и налогового учета (амортизационная политика, состав расходов и др.)
		3	2008-2009 гг.	Изменения в порядке начисления амортизации, организация налогового учета отдельных доходов и расходов

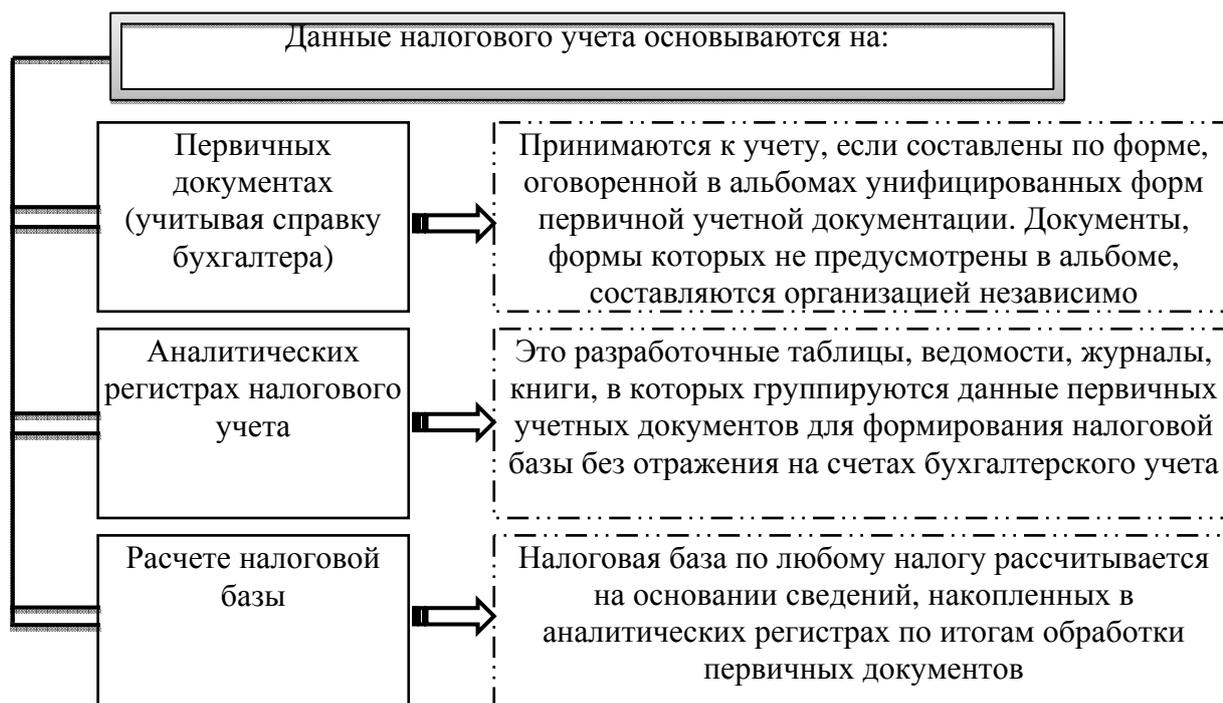
Формально бухгалтерский и налоговый учет разнятся, однако за бухгалтерским учетом закреплена функция, которая обеспечивает взаимосвязь этих двух видов учетной деятельности. Данная функция сводится к своевременному формированию достоверной и полной информации о налогооблагаемых показателях, которая может быть подтверждена в ходе аудиторской проверки по первичным документам, регистрам и финансовой отчетности. Следовательно, несмотря на разницу в целях бухгалтерского и налогового учетов, можно говорить о наличии у них общей методологической базы: учетные техника, приемы и методы едины для обоих видов учетной деятельности. Бухгалтерский учет по отношению к налоговому учету выступает в качестве информационного источника данных, необходимых для правильного исчисления налога. Между тем непосредственно учет базы налогообложения, процедура исчисления суммы налога к уплате и регистрация уплаты данной суммы относятся к сфере ведения налогового учета [1].

Основные налоги РФ можно условно классифицировать по признаку необходимости ведения налогового учета в отношении их налогооблагаемых баз [4] (табл. 3).

Таблица 3 – Классификация налогов по признаку обязательности ведения налогового учета в отношении их налогооблагаемых баз

Наименование налога	Нормативный документ	Необходимость ведения налогового учета
Налог на прибыль организаций	Гл. 25 НК РФ	Предусмотрено ведение налогового учета в соответствии со ст. 313 НК РФ
НДС	Гл. 21 НК РФ	Предусмотрено ведение налогового учета в соответствии со п.1 ст. 167 НК РФ
Налог на имущество организаций	Гл. 30 НК РФ	Нет необходимости ведения налогового учета, т.к. налоговая база исчисляется по данным бухгалтерского учета
Транспортный налог	Гл. 28 НК РФ	Нет необходимости ведения налогового учета
НДФЛ	Гл. 23 НК РФ	Предусмотрено ведение налогового учета в соответствии со ст. 210 НК РФ
Единый налог при УСН	Гл. 26.2 НК РФ	Предусмотрено ведение налогового учета в соответствии со ст. 346.24 НК РФ
ЕНВД	Гл. 26.3 НК РФ	Не предусмотрена прямая необходимость ведения налогового учета, хотя согласно ст. 346.26 НК РФ необходим учет показателей, служащих основанием для определения ЕНВД

Обязанностью руководства каждого предприятия является независимая организация и утверждение системы налогового учета, закрепленной в учетной политике для целей налогообложения. Данные налогового учета основываются на трех информационных составляющих (рис. 5).



*Рисунок 5 – Информационные составляющие, на которых основывается налоговый учет*

Законодательством предусмотрены различные варианты обобщения информации для целей налогового учета. Для систематизации и накопления информации о доходах и расходах могут быть использованы регистры бухгалтерского учета, регистры бухгалтерского учета, дополненные необходимыми реквизитами (при недостаточности информации для определения налоговой базы), аналитические регистры налогового учета. Налогоплательщик может выбрать одну из моделей налогового учета с учетом степени его автономности по отношению к системе бухгалтерского учета.

Первая модель предусматривает использование самостоятельных аналитических

регистров налогового учета, при этом налоговый учет ведется параллельно с бухгалтерским учетом (рис. 6).



*Рисунок 6 - Схема формирования показателей налоговой декларации по данным автономного налогового учета [3]*

Аналитические регистры налогового учета составляются на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным налоговым законодательством, и представляют собой сводные формы систематизации данных налогового учета за отчетный (налоговый) период. Регистры налогового учета формируются по всем операциям, которые учитываются для целей налогообложения. Преимущество данной модели заключается в том, что она дает реальную возможность получать данные для формирования налоговой базы непосредственно из налоговых регистров. При этом исключаются ошибки в исчислении налоговой базы, поскольку показатели налоговых регистров формируются в соответствии с требованиями налогового законодательства, а не бухгалтерского учета. Взаимодействие двух систем учета при использовании этой модели сводится к минимуму. Общими для бухгалтерского и налогового учета являются лишь данные первичных документов. Недостатком является наличие значительных затрат, связанных с необходимостью создания в организации отдела или группы налогового учета, привлечения высококвалифицированных специалистов для разработки налоговых регистров, системы документооборота и программных продуктов, модернизации учетного процесса и вычислительной техники [2].

В основу второй модели положены данные, формируемые в системе бухгалтерского учета. При этом регистры бухгалтерского учета дополняются реквизитами, необходимыми для определения налоговой базы (рис. 7).

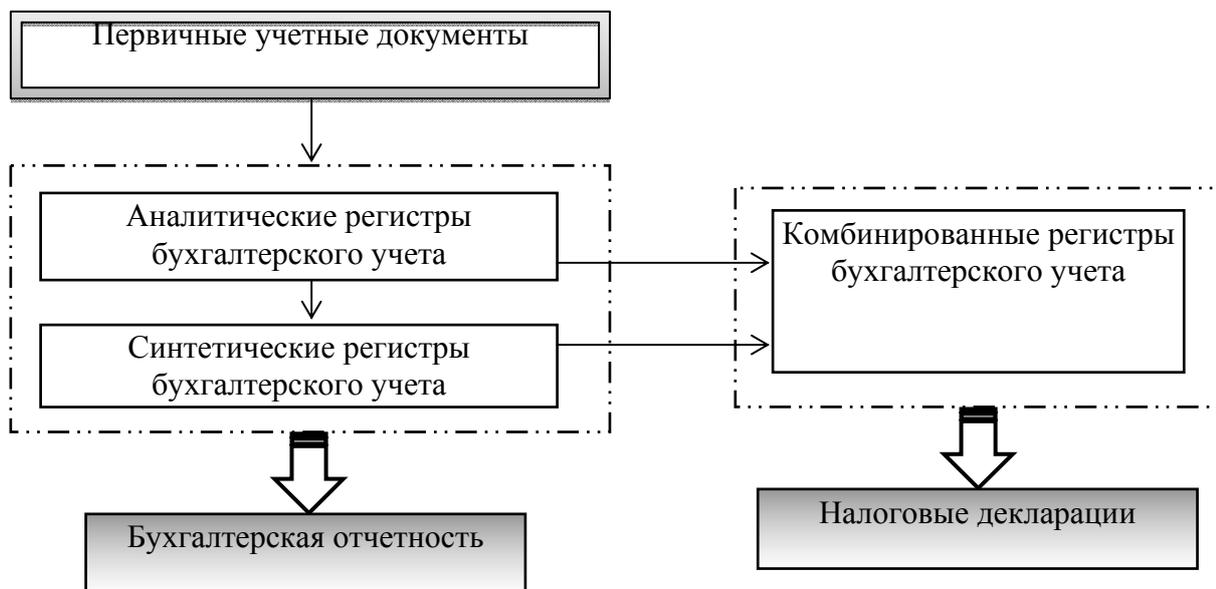


Рисунок 7 - Схема формирования показателей налоговой декларации по данным налогового учета, сформированных в системе учета для целей налогообложения

В третьей модели используются регистры и бухгалтерского, и налогового учета. В том случае, если порядок группировки и учета объектов и хозяйственных операций для целей налогообложения не отличается от порядка, установленного правилами бухгалтерского учета, целесообразно применять бухгалтерские регистры. Возможно не вести регистры налогового учета вообще. В том случае, если нужны незначительные корректировки данных бухгалтерского учета для целей налогообложения, могут быть использованы бухгалтерские справки. При разных правилах учета целесообразным является ведение наряду с бухгалтерскими регистрами аналитических регистров налогового учета [3].

В бухгалтерском и налоговом законодательстве РФ предусмотрены различные варианты отражения объектов учета, некоторые из них совпадают, что может обеспечить максимальное сближение двух систем учета хозяйствующего субъекта. Сравнительная характеристика некоторых вариантов организации учета разных объектов в бухгалтерском и налоговом учете представлена в таблице 4.

Таблица 4 – Сравнительная характеристика вариантов организации учета разных объектов в бухгалтерском и налоговом учете

Бухгалтерский учет		Налоговый учет	
Вариант	Основание	Вариант	Основание
Способ (метод) начисления амортизации объектов основных средств			
1) линейный способ; 2) способ уменьшаемого остатка; 3) способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования; 4) способ списания стоимости пропорционально размеру продукции (работ).  Применение одного из способов начисления амортизации по группе однородных объектов основных средств производится в течение всего срока полезного использования объектов, входящих в эту группу	п. 18 ПБУ 6/01	1) линейный метод; 2) нелинейный метод (кроме объектов основных средств, входящих в 8-10ю амортизационные группы). Выбранный метод начисления амортизации не может быть изменен в течение всего периода начисления амортизации по объекту основных средств	п. 1-5 ст. 259 НК РФ

Продолжение таблицы 4

Порядок учета затрат на ремонт объектов основных средств			
1) сразу включаются в себестоимость продукции, товаров, работ, услуг; 2) предварительно учитываются в составе расходов будущих периодов, а затем объемно включаются в себестоимость продукции, товаров, работ, услуг в течение конкретного периода времени (квартала, полугодия, года); 3) учитываются в составе предшествующих расходов, образуя вместе с этим ремонтный фонд	п. 26, 27 ПБУ 6/01; План счетов, п. 72 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности РФ	1) признаются в количестве фактических затрат в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были выполнены; 2) учитываются в составе резерва предстоящих расходов на их ремонт	п. 1 и 3 ст.260 НК РФ, п. 2 ст.324 НК РФ
Способ (метод) оценки материально-производственных запасов при отпуске в производство и ином выбытии и, кроме того, на конец отчетного периода			
1) по себестоимости каждой единицы: а) учитывая все расходы, связанные с приобретением запаса; б) учитывая исключительно стоимость запаса по договорной цене (упрощенный вариант); 2) по средней себестоимости; 3) ФИФО	п. 16, 21, 22 ПБУ 5/01 п. 73-78 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов	1) по стоимости единицы запасов (товаров); 2) по средней себестоимости; 3) ФИФО; 4) ЛИФО	п. 8 ст.254, пп.3 п.1 ст. 268 НК РФ
Порядок признания (списания) управленческих расходов (общехозяйственных расходов)			
1) признаются полностью в себестоимости проданных в отчетном периоде товаров, продукции, работ, услуг в качестве расходов по обычным видам деятельности; 2) признаются частично в себестоимости проданных в отчетном периоде товаров, продукции, работ, услуг в качестве расходов по обычным видам деятельности	п. 9 ПБУ 10/99	Отсутствует вариантность способа. Управленческие (косвенные) расходы, выполненные в отчетном (налоговом) периоде в полном размере относятся к расходам текущего отчетного (налогового) периода	п. 2 ст. 318 НК РФ
При частичном признании управленческих расходов в себестоимости проданной продукции, работ, услуг указанные расходы списываются с Дт счетов 20, 23, 29, согласно с выбранной базой распределения этих расходов	Перечень косвенных расходов приведен в п. 1 ст. 318 НК РФ		
Порядок признания (списания) коммерческих расходов (расходов на продажу)			
1) признаются полностью в себестоимости проданных в отчетном периоде товаров, работ, услуг в качестве расходов по обычным видам деятельности; 2) признаются частично в себестоимости проданных в отчетном периоде товаров, работ, услуг в качестве расходов по обычным видам деятельности	п. 9 ПБУ 10/99	Отсутствует вариантность способов. Для предприятий, не выполняющих торговую деятельность: коммерческие расходы, выполненные в отчетном (налоговом) периоде, в полном размере относятся к расходам текущего отчетного (налогового) периода, за исключением доли транспортных расходов, относящихся к остаткам товаров на складе (если по условию договора транспортные расходы не включаются в цену приобретения товаров)	

Таким образом, формирование налогооблагаемых показателей происходит в регистрах бухгалтерского и налогового учета.

Бухгалтерский учет служит информационной базой налогового учета, так как происходит формирование данных, необходимых для правильности исчисления установленных законодательством налогов.

Ведение налогового учета предусматривается статьями НК РФ в отношении отдельных налогов.

Организация, утверждение и закрепление системы налогового учета является обязанностью руководства каждого предприятия.

Законодательство РФ предусматривает несколько моделей ведения данной системы учета, предусматривающих различную степень автономности от системы бухгалтерского учета для целей упрощения учетного процесса целесообразным является максимальное сближение положений учетной политики для целей бухгалтерского учета и налогообложения.

### **СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Бердышев, С.Н. Налоговое право для бухгалтера [Текст] / С.Н. Бердышев. – Гросс Медиа. - 2009
2. Бодрова, Т.В. Моделирование системы управленческого учета для целей налогообложения при различных вариантах соотношения бухгалтерского и налогового учета [Текст] / Т.В. Бодрова // Управленческий учет. - №6. – 2008
3. Бодрова, Т.В. Организация налогового учета и его место в бухгалтерии предприятий и организаций [Текст] / Т.В. Бодрова // Совершенствование системы взаимодействия процессов формирования учетно-аналитических и налоговых показателей деятельности предприятий АПК в условиях формирования глобальной высокоинтегрированной экономической системы: Материалы международной научно-практической конференции 16-20 апреля 2007г. – Орел, 2007 – 317 с.
4. Бухгалтерский учет налогооблагаемых показателей [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.be5.biz/ekonomika3/105056.htm>
5. Виды налогооблагаемых показателей [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://any-book.org/download/37267.html>
6. Поздняев, А.С. Методология формирования и верификации налогооблагаемых показателей [Текст] / А.С. Поздняев: автореферат. – Орел, 2010
7. Терентьева, Т.А. Формирование и бухгалтерский учет налогооблагаемых показателей [Текст] / Т.А. Терентьева. – М.: – 2006. – 213с.
8. Усатова, Л.В. Формирование управленческой и налоговой составляющей учетно-аналитической системы расходов в условиях неопределенности в период трансформации международных стандартов финансовой отчетности: автореф. дис. ...док. экон. наук. [Текст] / Л.В. Усатова. – Орел. – 2008. – 48с.

**Гудков Александр Александрович**

ФГБОУ ВПО «Госуниверситет – УНПК»

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

302020, Орел, Наугорское ш., 29

Тел.: (4862) 41-98-60

E-mail: orelbuin@yahoo.com

A.A GUDKOV

## METHODS OF FORMING OF TAXABLE BASES

*Constitution of the Russian Federation establishes an obligation of every citizen (entity) to pay legally established taxes. Because of this, each Director must ensure, in the course of business activities of the timely, complete and reliable generation of information about the events that result in tax consequences. In this paper the technique of formation of the tax bases.*

**Keywords:** taxation, taxable base, accounting, analysis.

### BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)

1. Berdyshev, S.N. Nalogovoe pravo dlja buhgaltera [Tekst] / S.N. Berdyshev. – Gross Media. - 2009
2. Bodrova, T.V. Modelirovanie sistemy upravlencheskogo ucheta dlja celej nalogooblozhenija pri razlichnyh variantah sootnoshenija buhgalterskogo i nalogovogo ucheta [Tekst] / T.V. Bodrova // Upravlencheskij uchet. - №6. – 2008
3. Bodrova, T.V. Organizacija nalogovogo ucheta i ego mesto v buhgalterii predpriyatij i organizacij [Tekst] / T.V. Bodrova // Sovershenstvovanie sistemy vzaimodejstvija processov formirovanija uchetno-analiticheskikh i nalogovyh pokazatelej dejatel'nosti predpriyatij APK v uslovijah formirovanija global'noj vysokointegrirovannoj jekonomicheskoy sistemy: Materialy mezhdunarodnoj nauchno-prakticheskoy konferencii 16-20 aprelja 2007g. – Orel, 2007 – 317 s.
4. Buhgalterskij uchet nalogoobligaemyh pokazatelej [Elektronnyj resurs] / Rezhim dostupa: <http://www.be5.biz/ekonomika3/105056.htm>
5. Vidy nalogoobligaemyh pokazatelej [Elektronnyj resurs] / Rezhim dostupa: <http://any-book.org/download/37267.html>
6. Pozdnjaev, A.S. Metodologija formirovanija i verifikacii nalogoobligaemyh pokazatelej [Tekst] / A.S. Pozdnjaev: avtoreferat. – Orel, 2010
7. Terent'eva, T.A. Formirovanie i buhgalterskij uchet nalogoobligaemyh pokazatelej [Tekst] / T.A. Terent'eva. – M.: – 2006. – 213s.
8. Usatova, L.V. Formirovanie upravlencheskoj i nalogovoj sostavljajushhej uchetno-analiticheskoy sistemy rashodov v uslovijah neopredelennosti v period transformacii mezhdunarodnyh standartov finansovoj otchetnosti: avtoref. dis. ...dok. jekon. nauk. [Tekst] / L.V. Usatova. – Orel. – 2008. – 48s.

#### **Gudkov Aleksander Aleksandrovich**

State University-ESPC

Candidate of Economic Sciences, Senior Lecturer of Department «Accounting and Taxation»

302020, Orel, Naugorskoe sh., 40

Numb.: (4862) 41-98-60

E-mail: orelbuin@yahoo.com

Д.Н. БОЛОТОВ

## О РЕАЛИЗАЦИИ ПОДХОДОВ ПО ПРЕДОСТАВЛЕНИЮ ДОПОЛНИТЕЛЬНЫХ УДОБСТВ ПРИ ПРОВЕДЕНИИ МЕЖДУНАРОДНЫХ МЕЖБАНКОВСКИХ РАСЧЕТОВ В СИСТЕМЕ SWIFT

*В статье рассматриваются основная форма международных расчетов - банковский перевод и особенности взимания за его проведение комиссий банками-корреспондентами. В целях оптимизации затрат на расходы за международные переводы денежных средств возникает потребность в разработке модели и инструментария автоматической генерации сумм итоговых комиссий в международных межбанковских расчетах. С учетом этого, предлагается механизм реализации данной модели в международной межбанковской системе передачи информации и совершения платежей SWIFT.*

**Ключевые слова:** международные расчеты, банковский перевод, комиссии банков, математическая модель.

В условиях усиливающейся глобализации и обострения конкурентной борьбы между субъектами внешнеэкономической деятельности за рынки сбыта происходит углубление экономической интеграции и интернационализации производства и капитала. При этом компании и фирмы разных стран, вступая в рыночные отношения между собой, экспортируя и импортируя товары и услуги, нуждаются в развитых формах взаиморасчетов между экономическими контрагентами. Как результат всё большую востребованность стали получать различные формы международных расчетов. В связи с этим любой экономической системе (за исключением полностью закрытых) существует необходимость производить платежи, пересекающие национальную границу [1]. Быстрое их проведение служит гарантией своевременности завершения операций на товарных и иных рынках, создает определенные предпосылки для развития национальной экономики и привлечения иностранных инвестиций.

Основная форма международных расчетов - банковский перевод. Он осуществляется посредством платежных поручений, адресуемых одним банком другому. Наиболее удобным для клиента, осуществляющего международный перевод денежных средств, является вариант, когда банк-отправитель и банк-получатель денежных средств связаны непосредственными («прямыми») корреспондентскими отношениями. В этом случае комиссия за данную операцию минимальна и она известна клиенту банка еще до отправления перевода.

Но, если коммерческий банк не имеет корреспондентской сети в данной стране, то международный банковский перевод осуществляется более сложным способом перевода денег. В этом случае между банком-отправителем и банком-получателем, не имеющими прямых корреспондентских счетов друг у друга, должен быть найден один или несколько банков-корреспондентов (банков-посредников).

С учетом этого международные переводы денежных средств являются более сложными операциями, чем переводы внутри страны, так как они проводятся от банка-отправителя до банка-получателя по цепочке иностранных банков-корреспондентов. От того, как он выстроен, зависит насколько скоро получатель (бенефициар) получит предназначенные ему денежные средства, и какую комиссию за данную операцию заплатит отправитель. Как правило, чем короче цепочка банков-корреспондентов, тем меньше будет итоговая величина банковских комиссий и быстрее денежные средства поступят на счет получателя.

Размер своих комиссий за международные банковские переводы каждый банк устанавливает самостоятельно, которые прописываются в тарифном сборнике банка. При

этом подходы к их определению существенно различаются. Их стоимость колеблется в основном от 0,5 % до 3% от размера пересылаемых денежных средств. При этом многие банки устанавливают минимальный и максимальный размер комиссии за данную операцию. Например, у ведущих российский и украинских банков комиссия за международный перевод может выражаться в абсолютных фиксированных цифрах или как процент от суммы перевода, а также в частичном сочетании того и другого (табл. 1).

Таблица 1 - Комиссии, взимаемые ведущими российскими и украинскими банками за международные переводы денежных средств

№ п/п	Название банка	Комиссия банка за проведение международного перевода денежных средств
1.	Промсвязьбанк (Россия)	0,5 % от суммы перевода, но не менее 10 долл. США и не более 150 долл. США
2.	ИМПЭКСБанк (Россия)	0,5 % от суммы перевода, но не менее 30 долл. США
3.	Сбербанк (Россия)	1,0 % от суммы перевода, но не менее 15 долл. США
4.	ВТБ24 (Россия)	1,5 % от суммы перевода, но не менее 15 евро
5.	УкрСибБанк (Украина)	1,0 % от суммы перевода, но не менее 20 евро
6.	Приват-Банк (Украина)	1 5 евро + 1,0 % от суммы перевода

Если в платежном поручении не указать путь прохождения международного перевода, то он может пройти через длинную цепочку банков-корреспондентов, что не только увеличит время его прохождения, но и приведет к дополнительным комиссиям промежуточных банков.

В связи с этим важное значение имеет правильный выбор оптимальной схемы проведения международного электронного перевода денежных средств. Ведь в случаях, когда международный перевод денежных средств проводится через большое количество банков-корреспондентов до получателя может не дойти в полном объеме необходимое количество денег, например, для оплаты товара или услуги, так как все банковские комиссии будут удерживаться с переводимого счета. Это приводит к необходимости отправки второго платежного поручения для покрытия недоплаты, что не только увеличивает время полной оплаты товара или услуги, но и ведет к необязательным расходам со стороны плательщика.

Однако в настоящее время ни в одной международной межбанковской системе не реализована модель, позволяющая в реальном режиме времени осуществлять поиск оптимальных цепочек банков-корреспондентов и автоматическую генерацию их комиссий за транзит денежных средств по своим корреспондентским счетам.

Поэтому для того чтобы необходимая сумма денежных средств через корреспондентские счета банков-посредников дошла до получателя, их отправитель должен заранее знать размер дополнительных комиссий во всей цепочке банков-корреспондентов т.н. «клеймов». Заблаговременное знание данной информации позволит избежать лишних трат на оплату международных денежных переводов. Отправить на счет получателя в этом случае необходимо сумму, которая будет включать количество денег, предназначенных для получателя, и величину всех банковских комиссий за их транзит по корреспондентским счетам.

Таким образом, чтобы клиентам банков не переплачивать за международные переводы денежных средств, необходимо им еще до отправления перевода знать итоговую сумму комиссий банков-корреспондентов за его выполнение. Это дает им определенную гарантию того, что после снятия всех комиссий с переводимой суммы до получателя дойдет не меньше и не больше, а именно требуемое количество денежных средств.

Международная практика свидетельствует, что консолидация вокруг клиента необходимой для него информации во многом способствует получению банками дополнительных преимуществ в конкурентной борьбе. Хотя с одной стороны, поддержка пользователей не выглядит особо значимым делом. В то же время именно в этой операционной деятельности находится максимальный объем временных потерь на поиски нужного варианта схем направления платежей и консультирование пользователей. В связи с

этим возникает потребность совершенствования информационно-методического обеспечения международных межбанковских систем, в части касающейся разработки инструментария по моделированию опережающего определения сумм итоговых величин банковских комиссий за международные электронные переводы денежных средств. С учетом этого существует потребность в разработке для международных межбанковских систем модели и автоматической генерации сумм итоговых комиссий в международных межбанковских расчетах, которая должна на основе анализа множества допустимых альтернатив осуществлять в режиме реального времени поиск оптимальных для клиента банка-отправителя вариантов цепочек банков-корреспондентов при проведении международного перевода денежных средств.

Схожие вопросы в своих исследованиях решали некоторые отечественные и зарубежные ученые [2, 4]. Так, например, Поляков А.С. исследовал проблему, связанную с разработкой модели потоковой генерации цены на валютных рынках опционов. Однако хотя и имеется некая общая основа к разработке данной модели и модели генерации сумм итоговых комиссий в международных межбанковских расчетах, но в целом требуется иной подход к её решению.

По мнению автора, математическая модель автоматической генерации сумм итоговых комиссий в международных межбанковских расчетах должна включать группу следующих микромоделей:

- модель поиска цепочки банков-корреспондентов с минимальной стоимостью их комиссий за международный перевод денежных средств;
- модель подбора цепочки банков корреспондентов, обеспечивающих минимальное время прохождения международного платежа;
- модель автоматической генерации сумм комиссий, взимаемых банками-корреспондентами за транзит денежных средств по своим корреспондентским счетам.

В качестве основных показателей оптимальности при оценке стоимости комиссий банков-корреспондентов за выполнение международного перевода денежных средств следует использовать критерии минимума суммарных затрат на проведение платежа и минимального времени его прохождения до банка-получателя.

Формальная постановка основной задачи исследований имеет вид:

$$C_{psc} \rightarrow \min(Var_i \in VARps) \quad (1)$$

где,  $C_{psc}$  - итоговая стоимость комиссий банков-корреспондентов за международный перевод денежных средств;

$VARps$  - множество допустимых вариантов построения цепочек банков-корреспондентов,

$Var_i$  - оптимальный вариант цепочки банков-корреспондентов для осуществления международного перевода денежных средств с учетом минимальной стоимости комиссий, взимаемых банками-корреспондентами, и минимального времени прохождения данного платежа.

С точки зрения математического моделирования расчетных систем представляет интерес матричная модель, предлагаемая Котовым А.Н., который рассматривает метод минимизации суммарных затрат по развертыванию распределительных сетей систем кабельного телевидения на основе модифицированного метода Дейкстры [3]. Для решения таких задач разрабатывается математическая модель в виде графов. Основной задачей разрабатываемой модели является программная реализация алгоритма поиска кратчайшего пути между двумя любыми вершинами графа. При этом алгоритм модели должен быть настолько прост, насколько это возможно.

Применительно к международным межбанковским системам разрабатываемая модель должна обеспечить в реальном масштабе времени поиск по заданным параметрам оптимальных маршрутов проведения банковского перевода по критериям минимальной стоимости итоговых сумм комиссий банков-корреспондентов за транзит денежных средств по своим корреспондентским счетам и минимального времени его прохождения до банка-

получателя. При этом должен реализовываться следующий принцип, если на основании анализа многочисленных вариантов проведения международного перевода денежных средств, найдено несколько цепочек банков-корреспондентов с одинаковой минимальной суммой итоговых их комиссий, то модель обязана предлагать маршрут, который предусматривает наименьшее время доставки платежа до банка-получателя.

Для поиска маршрута с минимальным временем прохождения международного перевода денежных средств за основу должен браться принцип - чем короче цепочка банков-корреспондентов, тем быстрее денежные средства поступят на счет банка-получателя. При этом в процессе поиска модель должна учитывать, что банки-корреспонденты располагаются в разных часовых поясах. Поэтому при выборе возможных банков-корреспондентов, в первую очередь, необходимо рассматривать варианты проведения денег через те из них, время работы которых синхронно с банком-отправителем международного перевода. В случае, если по результатам моделирования будет установлено несколько маршрутов с одинаковым минимальным временем прохождения международного перевода денежных средств, то должен предлагаться вариант с наименьшей суммой итоговых комиссий банков-корреспондентов.

Максимальный эффект от внедрения данной модели можно получить от её реализации в международной межбанковской системе передачи информации и совершения платежей SWIFT, которая является одной из наиболее удобных, надежных и безопасных для осуществления банковских транзакций. Она обеспечивает возможность работы всех пользователей системы в круглосуточной высокоскоростной сети передачи банковской информации. В настоящее время SWIFT объединяет более 8 000 крупнейших пользователей (кредитных и финансовых организаций), центральные банки, ведущие промышленные компании из 208 стран. Все они независимо от их географического положения имеют возможность взаимодействовать друг с другом круглосуточно. Ежедневно по сети SWIFT передается более 10 млн. сообщений суммарной стоимостью более 2 трлн. долл. США.

Техническая инфраструктура системы SWIFT представлена компьютерными центрами, расположенными по всему миру, соединенными высокоскоростными линиями передачи данных, которые выделены из государственных, национальных или коммерческих сетей связи. Сердцем сети - системы являются два обрабатывающих центра: в Голландии и США, которые соединяются с автономными региональными процессорами, установленными, как правило, в каждой из вступивших в систему страны. Последние выполняют функцию входа в сеть SWIFT. Аккумулированные в них сообщения шифруются и по международным линиям связи поступают в операционный центр. В нем осуществляется соответствующая проверка: удостоверяется правильность формата документов, сроков и адресов отправителя и получателя, статус устройства, передавшего сообщение. После этого сообщение кодируется и отправляется по сети в зашифрованном виде.

Каждая страна - член SWIFT - имеет свой национальный узловой пункт (концентратор сообщений), который связан телефонными линиями с одним из распределительных центров и вместе с линиями является собственностью SWIFT. Национальные банки - члены сообщества, подключаются к концентраторам по местным линиям связи своей страны. Банку согласившемуся подключиться к системе выдаётся персональный терминал системы SWIFT. Пользовательские терминалы соединяются с транспортной сетью SWIFT с помощью местных линий, которые подведены к пунктам доступа, называемым точками доступа SWIFT.

Все платежные документы поступают в SWIFT в стандартизированном формате, что позволяет автоматизировать обработку данных и исключить возможность различного понимания смысла сообщений отправителем и получателем.

С учетом этого система SWIFT по оценкам экспертов и пользователей является наиболее востребуемой при осуществлении международных межбанковских расчетов. Это подтверждает тот факт, что ведущие мировые финансовые учреждения выстраивают свою политику сотрудничества с корреспондентами таким образом, чтобы максимально

использовать услуги SWIFT. Во многом это обусловлено и тем, что операционные расходы на обработку сообщений в SWIFT существенно снижаются за счет использования единых правил и стандартов. Банковские комиссии за обработку сообщения SWIFT обычно в несколько раз ниже, чем за обработку сообщения Telex.

Многие страны используют сети SWIFT для внутригосударственных платежей и расчетов. На её базе построены более 50 национальных платежных систем. Например, в США, несмотря на наличие нескольких национальных платежных систем, через сеть SWIFT внутри страны ежегодно передается около четверти суммарного трафика США.

Достаточное распространение получил SWIFT в платежной системе Российской Федерации. Этому способствовало то, что был создан особый стандарт SWIFT-RUR 6, который позволяет работать со SWIFT -сообщениями в платежной системе Банка России. В августе 2010 года Комитет РОССВИФТ утвердил внесенные изменения в SWIFT-RUR 6, которые учитывают последние изменения в законодательстве Российской Федерации и требования Центрального Банка России, в том числе связанные с внешнеэкономическими и таможенными платежами в сообщениях формата MT103иMT101.

Популярность системы SWIFT для проведения международных переводов денежных средств обеспечивается рядом ее очевидных преимуществ, которые заключаются в:

- возможности осуществления международных переводов по всему миру через разветвленную сеть корреспондентских отношений;
- высокоскоростном обмене банковской информацией с высокой степенью защиты от несанкционированного доступа;
- низкой стоимости банковских транзакций, по сравнению с комиссией, взимаемой другими системами международных денежных переводов;
- возможности отправки перевода, как со счета клиента, так и без открытия счета.

По оценке автора наилучшим вариантом реализации в SWIFT модели автоматической генерации сумм итоговых комиссий за международный перевод является вариант, когда программное обеспечение модели, устанавливается на рабочих станциях пользователей, а данные для проведения расчетов размещаются на процессорах главных обрабатывающих центров системы. Процесс разработки необходимого банка данных является одним из ключевых направлений в создании и реализации данной модели. Он должен не только обеспечить хранение и систематизацию необходимой для расчетов информации, но и, по существу, представлять автоматизированный справочник необходимый для производства расчетов, реализованный с помощью систем управления базами данных [5].

Банк данных должен содержать следующую информацию:

- какие иностранные банки подключены к системе SWIFT;
- какие иностранные банки и в каких банках-корреспондентах держат свои финансовые средства;
- стоимость комиссий иностранных банков за транзит денежных средств по своим корреспондентским счетам;
- стоимость перевода денежных средств в другую межбанковскую систему;
- в каких часовых поясах работают банки, подключенные к системе SWIFT (обусловлено тем, что скорость прохождения платежа во многом зависит от графика синхронной работы банков, участвующих в международном переводе денежных средств).

На основе данной информации модель должна предлагать оптимальные для пользователя системы маршруты проведения международного перевода денежных средств по критериям минимальной стоимости итоговых сумм комиссий банков-корреспондентов и минимального времени его прохождения до банка-получателя.

Одним из важных условий успешного использования данной модели является потребность поддержания в актуальном состоянии информации, необходимой для проведения соответствующих расчетов. Это позволит исключить возможность работы модели по устаревшим условиям. Поэтому в случае необходимости (при установлении банками новых корреспондентских отношений, если изменился их тариф за транзит по

корреспондентским счетам) информация, хранящаяся в банке данных, должна корректироваться.

Автор считает, что возможен и вариант реализации данной модели исключительно только для российских пользователей системы SWIFT. Он может быть реализован с использованием следующих шагов и действий.

В Российской Федерации интересы Национальной группы членов и Группы российских пользователей системы SWIFT представляет Российская Национальная Ассоциация SWIFT (далее - РОССВИФТ), которая была создана в мае 1994 года. Она представляет собой негосударственную некоммерческую организацию, объединяющую всех пользователей на территории Российской Федерации.

РОССВИФТ является членом Европейского SWIFT Альянса, объединяющего 20 стран, на долю которых приходится 25% мирового трафика. Пользователями SWIFT в России являются около 500 кредитными, финансовыми организациями и корпорациями, которые являются крупнейшими финансовыми институтами страны с хорошо развитой филиальной сетью, на долю которых приходится более 80% совершаемых в стране расчетов. При этом абсолютное их большинство составляют банковские платежи. Данные организации имеют терминалы SWIFT, которые могут встраиваться во внутрибанковские операционные системы и использоваться для обмена внутренними и международными сообщениями, создавая «единое окно» для всех потоков сообщений.

Расчеты с использованием SWIFT представлены в четырех направлениях:

- расчеты через платежную сеть Банка России;
- расчеты через корреспондентские счета кредитных организаций;
- межфилиальные расчеты;
- расчеты пользователей SWIFT с крупными корпоративными клиентами.

Членство в этом объединении дает России возможность влиять на принятие тех или иных решений в Совете Директоров SWIFT от имени российских банков - членов SWIFT.

Российская Федерация сегодня по количеству пользователей SWIFT занимает второе место после США. По объему отправленного трафика по системе SWIFT Россия занимает двадцатое место среди всех стран пользователей системой.

Для реализации в интересах российских пользователей системы 8<sup>1</sup>PT модели автоматической генерации сумм итоговых комиссий в международных межбанковских расчетах в распределительном центре РОССВИФТа, должен быть создан банк данных с информацией, необходимой для производства требуемых расчетов. В первую очередь, это какие российские банки в каких иностранных банках держат свои средства и сколько по тарифам они берут за транзит по своим корреспондентским счетам.

Данные сведения могут собираться путем циркулярной рассылки российским пользователям SWIFT-сообщений (в формате MT 998: частное сообщение и MT 999: сообщение свободного формата) о наличии заключенных ими корреспондентских отношений и стоимости их комиссии за транзит денежных средств по своим корреспондентским счетам. На основе собранной информации предлагаемая модель может рассчитывать оптимальные маршруты проведения международных переводов денежных средств.

В интересах этого клиент банка-отправителя в соответствии с унифицированными правилами и стандартами, подготовленными РОССВИФТом, должен в заявлении о международном переводе денежных средств указать:

1. SWIFT код банка получателя перевода (SWIFT - code);
2. Наименование банка получателя (страна и город, в которой он находится);
3. Фамилию, имя (отчество - по возможности) получателя перевода;
4. Номер счета получателя (состоящий из 20 цифр);
5. Паспортные данные или адрес места жительства получателя (при выплате перевода без открытия счета);
6. Наименование отделения банка, если ему присвоен отдельный код;

7. Номер структурного подразделения (при выплате перевода без открытия счета);

8. Наименование банка-корреспондента, когда перевод денежных средств будет осуществляться с участием банка, не являющегося банком плательщика и банком получателя средств.

Путь прохождения запроса-сообщения должен лежать через автоматический контроль серверной части. Система автоматически проверит загружаемые данные на соответствие стандартам (удостоверяет правильность формата документов, адресов отправителя и получателя, статус устройства, передавшего сообщение и т.п.) и выдаст предупреждение, если какой-то показатель не соответствует стандартам. Все сообщения-запросы, вводимые в сервер системы SWIFT с отступлением от стандартного протокола или формата, должны быть отвергнуты с доведением до операциониста причин их возврата для последующего устранения.

Если ошибок в запросе-сообщении не обнаружено, он направляется в сервер регионального процессора для моделирования оптимального маршрута проведения международного перевода денежных средств по указанным в нём исходным данным и генерации сумм итоговых комиссий банков-корреспондентов за его выполнение. Результаты моделирования должны направляться на рабочую станцию инициатора запроса и храниться в его базе данных, а также в сервере регионального процессора на случай необходимости сравнения их с другими вариантами проведения перевода денежных средств.

На основании анализа результатов моделирования принимается решение по выбору маршрута проведения данного перевода и отправки платежного поручения по системе SWIFT, с указанием списка банков-корреспондентов в той последовательности, в которой он должен пройти.

Внедрение предлагаемой модели в международную межбанковскую систему SWIFT не потребует крупных затрат, так как она легко может сопрягаться с её информационно-технической инфраструктурой. Следовательно для банков-пользователей данной системы затраты на приобретение, внедрение и эксплуатацию необходимых программно-аппаратных средств в целях оптимизации затрат на оплату международных переводов денежных средств не будут значительны.

Подытоживая вышеизложенное, можно сделать следующие выводы.

Во-первых, предлагаемые подходы к разработке модели автоматической генерации сумм итоговых комиссий в международных межбанковских расчетах и её практической реализации дают основание утверждать, что она будет работоспособной и не потребует больших затрат на создание и внедрение в систему SWIFT.

Во-вторых, её реализация позволит банкам, подключенным к системе SWIFT, избежать лишних расходов за международные переводы денежных средств, что одновременно повысит их привлекательность для своих клиентов.

В-третьих, внедрение данной модели в систему SWIFT еще более повысит её конкурентные преимущества.

## СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Копытин, В.Ю. Моделирование расчетных операций в платежных системах [Текст] / В.Ю. Копытин. // Аудит и финансовый анализ. - 2005. - №1
2. Поляков, А.С. Отказоустойчивость банковских информационных систем: проблемы и методы повышения надежности [Текст] / А.С. Поляков. // Вестник Университета (Государственный университет управления) - 2009. - № 31
3. Котов, А.Н. Метод минимизации суммарных затрат при развертывании распределительных сетей. [Текст] / А.Н. Котов // Журнал «Технологии и средства связи» - 2007. - № 4
4. Меллор, Стивен Разработка на базе моделей [Текст] / Стивен Меллор, Энтони Кларк, Такао Футагами // Журнал «Открытые системы». - 2003. - № 12.
5. Корчагин, Д.Н. Оптимизация системы электронных межбанковских расчетов: Дис. канд. экон. наук: 08.00.13. 2006. [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.lib.ua-ru.net/diss/cont/196153.html>

**Болотов Дмитрий Никлаевич**

Московский государственный университет экономики, статистики и информации (МЭСИ)

Аспирант кафедры «Управление знаниями и прикладная информатики в менеджменте» (УЗИПИМ)

123007, г. Москва, ул. Полины Осипенко, д.18, к.2, кв. 82.

Тел.: 89036631481

E-mail: coldman@inbox.ru

---

D.N. BOLOTOV

## **ABOUT IMPLEMENTATION OF THE APPROACHES TO THE PROVISION OF ADDITIONAL FACILITIES IN THE INTERNATIONAL INTERBANK SETTLEMENTS IN SWIFT SYSTEM**

*The article deals with the main form of international settlements-Bank transfer and the peculiarities of charging for its conduct of the commissions of banks-correspondents. In order to optimize costs to expenses for international money transfers there is a need to develop models and tools for automatic generation of the amounts of the outcome of the commissions in the international inter-Bank settlements. With this in mind, it is proposed mechanism of implementing this model in the international interbank system of information transfer and Commission payments SWIFT.*

**Keywords:** *international settlements, Bank transfer, the Commission of the banks, the mathematical model.*

### **BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)**

1. Копытин, В.Ю. Моделирование расчетных операций в платежных системах [Текст] / В.Ю. Копытин. // *Audit i finansovyy analiz.* - 2005. - №1
2. Poljakov, A.S. Otkazoustojchivost' bankovskih informacionnyh sistem: problemy i metody povysheniya nadezhnosti [Текст] / A.S. Poljakov. // *Vestnik Universiteta (Gosudarstvennyj universitet upravlenija)* - 2009. - № 31
3. Kotov, A.N. Metod minimizacii summarnyh zatrat pri razvertyvanii raspredelitel'nyh setej. [Текст] / A.N. Kotov // *Zhurnal «Tehnologii i sredstva svjazi»* - 2007. - № 4
4. Mellor, Stiven Razrabotka na baze modelej [Текст] / Stiven Mellor, Jentoni Klark, Takao Futagami // *Zhurnal «Otkrytye sistemy».* - 2003. - № 12.
5. Korchagin, D-N. Optimizacija sistemy jelektronnyh mezhbankovskih raschetov: Dis. kand. jekon. nauk : 08.00.13. 2006. [Elektronnyj resurs] / Rezhim dostupa: <http://www.lib.ua-ru.net/diss/cont/196153.html>

**Bolotov Dmitrij Nikolaevich**

Moscow State University of Economics Statistics and Informatics

Postgraduate student of Department «Knowledge management and applied informatics in management»

123007, Moscow, str. Polina Osipenko, 18, build. 2, apt. 82

Numb.: 89036631481

E-mail: coldman@inbox.ru

И.А. КОРОСТЕЛКИНА

## ФОРМИРОВАНИЕ НАЛОГОВОЙ СТРАТЕГИИ РЕГИОНА<sup>1</sup>

*Огромное разнообразие регионов Российской Федерации обуславливает необходимость первоочередного учета региональной специфики не только при проведении реформ, но и в решении любых экономических и социальных проблем. Федеративное государственное устройство многократно усиливает эту необходимость, поскольку недостаточное внимание к региональным проблемам не только отрицательно сказывается на эффективности экономики и уровне жизни населения, но и может привести к усилению центробежных тенденций в государстве.*

**Ключевые слова:** маркетинг, образовательные услуги, градация вузов, планирование, организация, координация, контроль, мотивация.

При постановке и осуществлении национальных задач в обязательном порядке должен прорабатываться их территориальный аспект, должны учитываться не только общероссийские, но и региональные интересы. Это означает, что экономические и социальные прогнозы развития страны должны, во-первых, содержать территориальный разрез; во-вторых, подкрепляться соответствующими региональными прогнозами, отражающими интересы и возможности субъектов РФ. При этом региональные прогнозы неправомерно сводить к той или иной разбивке макроэкономических показателей, они должны играть активную роль в формировании стратегических задач и составляющих государственной политики в той или иной сфере деятельности. Иными словами регионы должны ориентироваться на тенденции и вызовы всех уровней, оказывающие влияние на их развитие. При этом решающее значение приобретают сценарные подходы, основанные даже не столько на статистических, трендовых, сколько на экспертных методах, действенных в условиях высокой изменчивости процессов [3].

Функции по разработке региональных стратегий в субъектах Федерации распределены по разным органам власти. Во многих регионах разработка стратегий относится к ведению министерств экономики или министерств экономического развития.

Налоговая стратегия представляет собой комплекс мер в области налогового регулирования, направленный на установление оптимального уровня налоговой нагрузки в зависимости от характера поставленных в данный момент макроэкономических задач, разрабатываемых на длительный срок. Определяется она общими принципами, которых придерживается государство в области наполнения бюджетов и расходования бюджетных средств, социальной защиты населения, стимулирования развития экономики методами налогового регулирования [4].

Налоговая стратегия - это текущее понимание целей развития региона, путей их достижения и механизмов взаимодействия различных общественных групп для их обсуждения, уточнения и изменения их в будущем.

Государственная стратегия регионального развития страны – это деятельность органов государственной власти РФ, направленная на согласование интересов федерального государства, субъектов Российской Федерации, субъектов местного самоуправления, различных субъектов собственности, национально-территориальных общностей и всех граждан России.

Налоговая стратегия региона и муниципальных образований призвана быть важнейшим составным звеном экономической политики государства, обеспечивающим формирование региональных и местных бюджетов, содействующим развитию производства, предпринимательства, стимулирующим инвестиционную деятельность. Налоговая стратегия определяет политику региона в отношении существующей налоговой системы в

<sup>1</sup> Статья подготовлена в рамках выполнения гранта Президента Российской Федерации для государственной поддержки молодых российских ученых - кандидатов наук МК-944.2012.6

долгосрочном периоде.

Рассмотрим виды налоговых стратегий региона исходя из принципа выделения из всей совокупности факторов налоговой политики одного доминирующего фактора, определяющего направленность стратегии – таблица 1.

Таблица 1 – Виды региональных налоговых стратегий

Название региональной налоговой стратегии	Сущность региональной налоговой стратегии
Социальная стратегия	Наибольшая часть собранных налогов направляется на решение социальных проблем региона.
Заказная стратегия	Власти субъектов федерации ориентированы в данном случае на обслуживание экономических интересов монопольных региональных структур - например, посредством предоставления налоговых льгот и перекладывания налогового бремени на других хозяйствующих субъектов.
Фискальная стратегия	Использование повышенных налоговых ставок, минимальный набор налоговых льгот; такая стратегия характерна для регионов, имеющих большую просроченную задолженность по налогам.
Иждивенческая стратегия	Для данного вида стратегии характерна устойчивая зависимость от дотаций, субсидий и трансфертов, иждивенческие тенденции взяли верх и подавили попытки поднять экономику региона
Инвестиционная стратегия	Сущность данной стратегии состоит в максимальной налоговой поддержке (посредством предоставления налоговых льгот, кредитов и т.п.) эффективного регионального бизнеса

Долгое время основной упор при выборе налоговой стратегии, на всех уровнях власти делался не на регулирующую (экономическую) функцию налогов, а на фискальную – максимально возможный в краткосрочной перспективе рост налоговых поступлений в бюджет. В результате современная российская налоговая система характеризуется яркой фискальной ориентацией и требует совершенствования, так как не обеспечивает необходимого наполнения доходов бюджетов всех уровней.

Моделирование налоговой стратегии региона и муниципальных образований – это деятельность региональных органов государственной власти по управлению различными элементами региональных налогов (ставки, льготы, период) участниками налоговых правоотношений, региональным (муниципальным) налоговым законодательством (рис. 1).

Моделирование налоговой стратегии региона и муниципальных образований – это способ эффективного использования налоговых возможностей территории, путем перевода его развития с экстенсивного пути на интенсивный. Моделирование налоговой стратегии региона и муниципальных образований может дать устойчивый рост тогда, когда его формирование будет рассматриваться как в стратегическом, так и в тактическом плане.

На эффективность моделирования налоговой стратегии региона и муниципальных образований большое влияние оказывает стабильность налогового законодательства, подразумевающего неизменность основополагающих налоговых институтов и правил уплаты налогов в течение длительного периода времени. Частые изменения в налоговом законодательстве не способствуют эффективному моделированию налоговых поступлений [1].

Моделирование налоговой стратегии на региональном уровне находится в прямой зависимости от отраслевых налоговых поступлений и видам налогов. Формирование налоговой стратегии региона и муниципальных образований необходимо проводить с помощью системных показателей, определяющих тенденции развития макроэкономической и финансовой ситуации в регионе, а также определения воздействия отраслевых и региональных факторов и сложившейся структуры финансовых потоков, влияющих на состояние налоговых поступлений. Для определения перспективы их развития необходимо выявить отрасли экономической инфраструктуры, налоговый потенциал которых преобладает и отрасли, потенциал которых до настоящего момента, представляет собой

наименьшую расчетную величину.

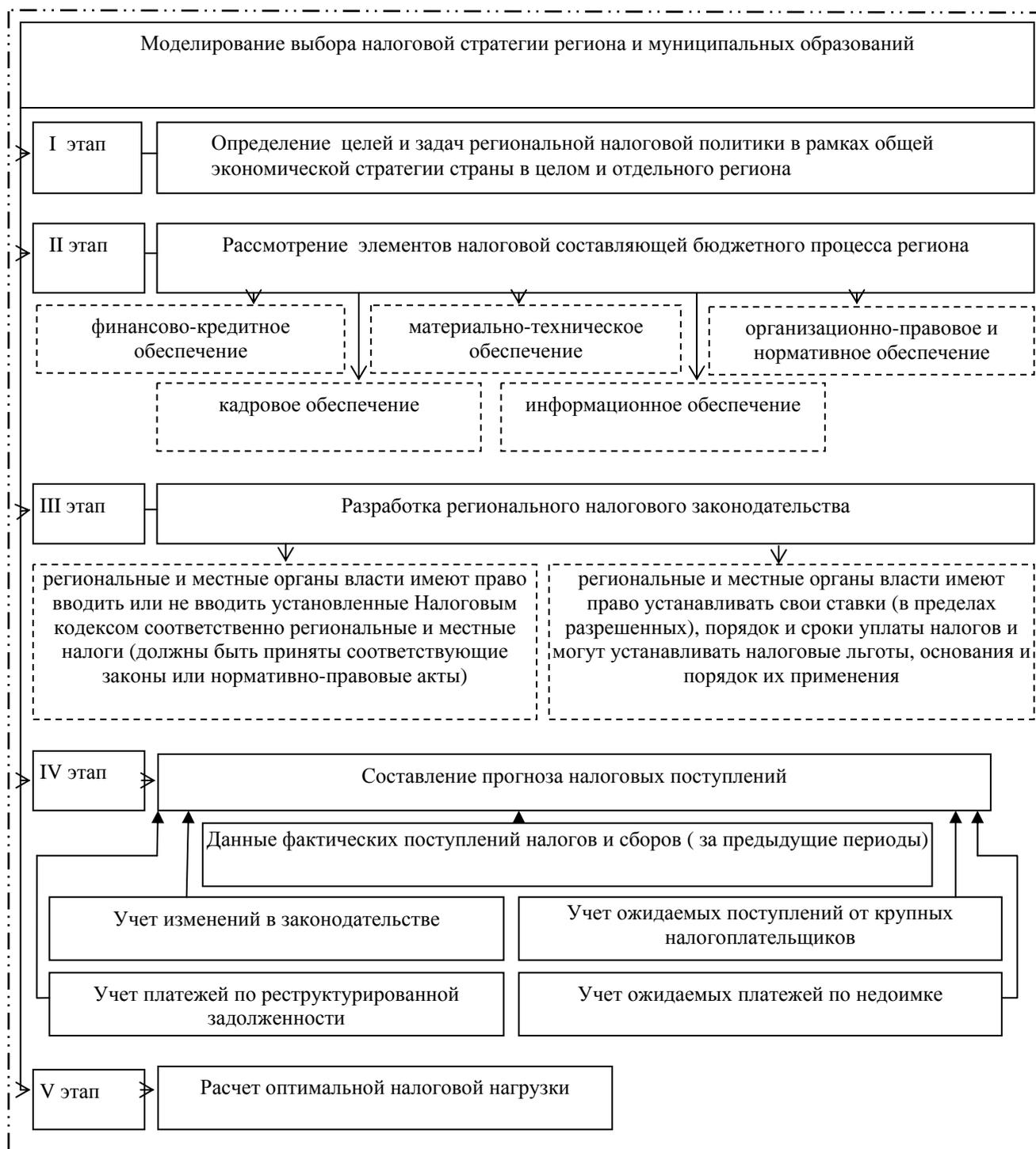


Рисунок 1 - Моделирование выбора налоговой стратегии региона и муниципальных образований

Рассмотрим особенности формирования налоговой стратегии региона – рисунок 2.

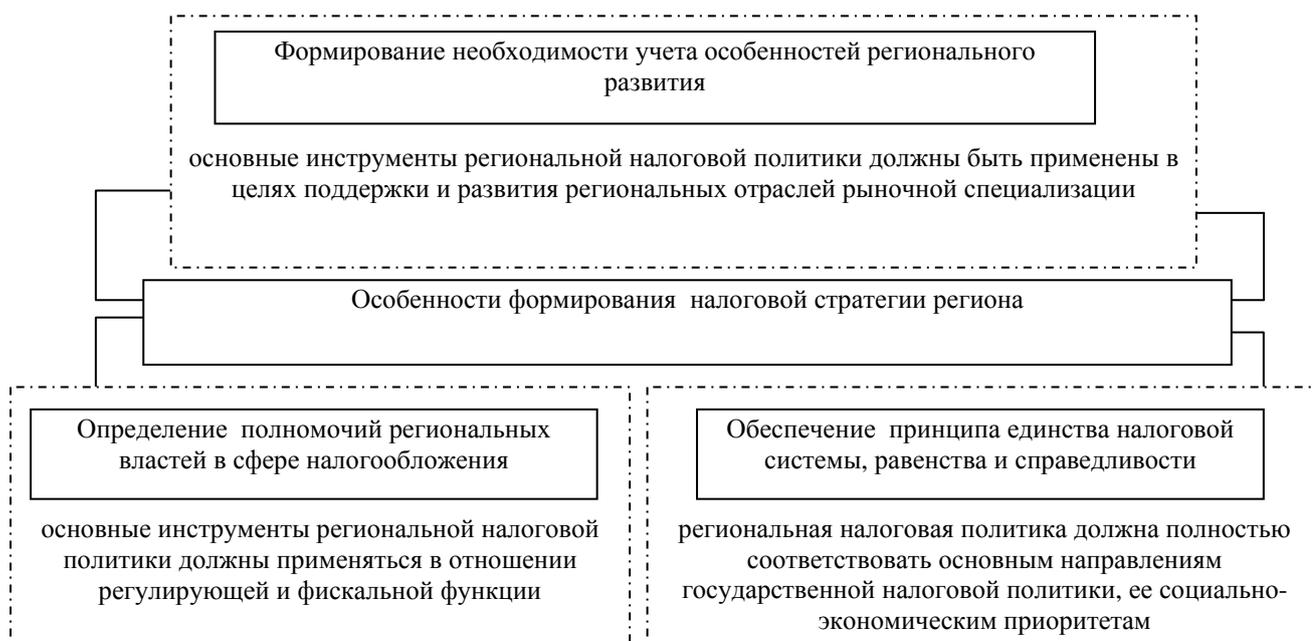


Рисунок 2 - Особенности формирования налоговой стратегии региона

Основным теоретическим аспектом, на котором основано моделирование налоговой стратегии региона и муниципальных образований, является структура налоговых платежей, которая, в свою очередь, напрямую отражает ситуацию национальной экономики и наиболее ярко демонстрирует диспропорции экономического развития [10].

В целях моделирования в России современной региональной налоговой стратегии можно предложить следующие пути:

- расширение состава налогов, закреплённых за регионами и муниципальными образованиями, что приведет к увеличению налоговой компетенции;
- увеличение объёма налоговой компетенции по специальным налоговым режимам;
- укрепление финансовых основ деятельности регионов и муниципальных образований, в целях появления заинтересованности в наращивании и укреплении налогового потенциала, формирования современной региональной налоговой политики [2].

Увеличение налоговых доходов в бюджет регионов и муниципальных образований может осуществляться по двум основным направлениям (рис. 3).

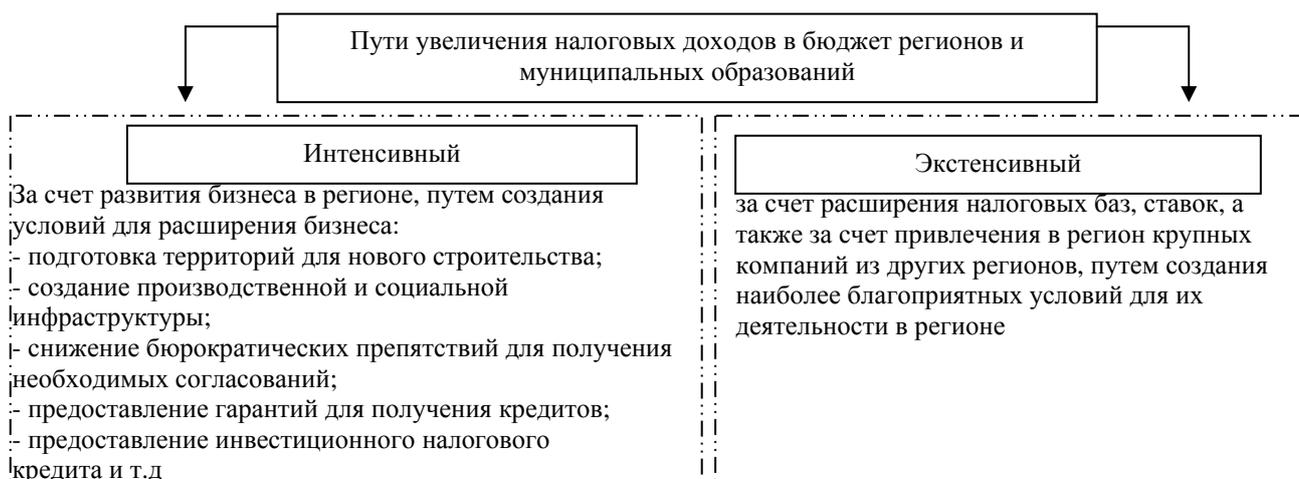


Рисунок 3 - Пути увеличения налоговых доходов в бюджет регионов и муниципальных образований

Доходы бюджета напрямую зависят от величины прибыли, получаемой бизнесом, и стоимости его имущества. Именно бизнес создает дополнительные рабочие места, тем самым способствует увеличению поступлений в бюджет налога на доходы физических лиц.

Менеджмент предприятий должен обеспечивать должный режим экономии, расширять рынки сбыта для своей продукции, добиваясь полной загрузки производственных мощностей.

При этом необходимо учитывать специфику конкретных условий деятельности регионов, их географического положения, отраслевой специфики, налогового потенциала, использовать методы сценарного планирования и прогнозирования при выработке концепции налоговой стратегии, повысить уровень взаимодействия государственных и региональных стратегических целей развития и использования налогового механизма для их достижения.

Планирование оптимальной налоговой нагрузки и налогового потенциала региона является необходимым компонентом научно обоснованного бюджетного процесса, без которого действия государства будут носить преимущественно характер реагирования на изменения в экономике и общественной жизни. Задачи бюджетного и налогового планирования состоят в обеспечении возможности рассмотрения и оценки различных вариантов достижения экономических и социальных целей.

Налоговый потенциал и налоговая нагрузка региона существенно влияют на возможности и качество экономического роста региона. Поэтому формирование бюджетов всех уровней должно базироваться на анализе доходной части бюджета, основанном на экономических показателях. Прогнозирование, учитывающее разнообразные связи между экономическим ростом и фискальной политикой, реализуемой региональными властями способствует достижению необходимого поступления денежных средств в бюджет.

По мнению Сердюкова А.Э. и Вылковой Е.С. налоговая нагрузка на экономику - это отношение величины всех поступивших в госказну налогов к валовому внутреннему продукту (ВВП), иначе это доля налогов в ВВП. Экономический смысл данного показателя, по мнению авторов в том, что налоговая нагрузка показывает, какая часть валового внутреннего продукта перераспределяется с помощью налогов.

Авторы Боброва А.В. и Головецкий Н.Я. считают, что налоговая нагрузка - это одно из понятий, применяемых для оценки влияния налоговых платежей на финансовое состояние предприятия. Величина налоговой нагрузки, по их мнению, зависит от множества факторов - от вида деятельности и формы ее осуществления, налогового режима, организационно-правовой формы предприятия и особенностей налогового и бухгалтерского учета, закрепленных в учетной политике.

В широком смысле, по мнению Шалюхина М.Н. налоговый потенциал - это совокупный объем налогооблагаемых ресурсов территории. В более узком, практическом, смысле - налоговый потенциал - представляет собой максимально возможную сумму поступлений налогов и сборов, исчисленных в условиях действующего законодательства.

О.В. Богачева однозначно определяет налоговый потенциал как потенциальный бюджетный доход на душу населения, который может быть получен органами власти за определенный промежуток времени (обычно финансовый год) при применении единых на всей территории страны условий налогообложения (т.е. путем стандартизации налоговых баз и ставок) [9].

Формирование оптимальной налоговой нагрузки представлено на рисунке 4.

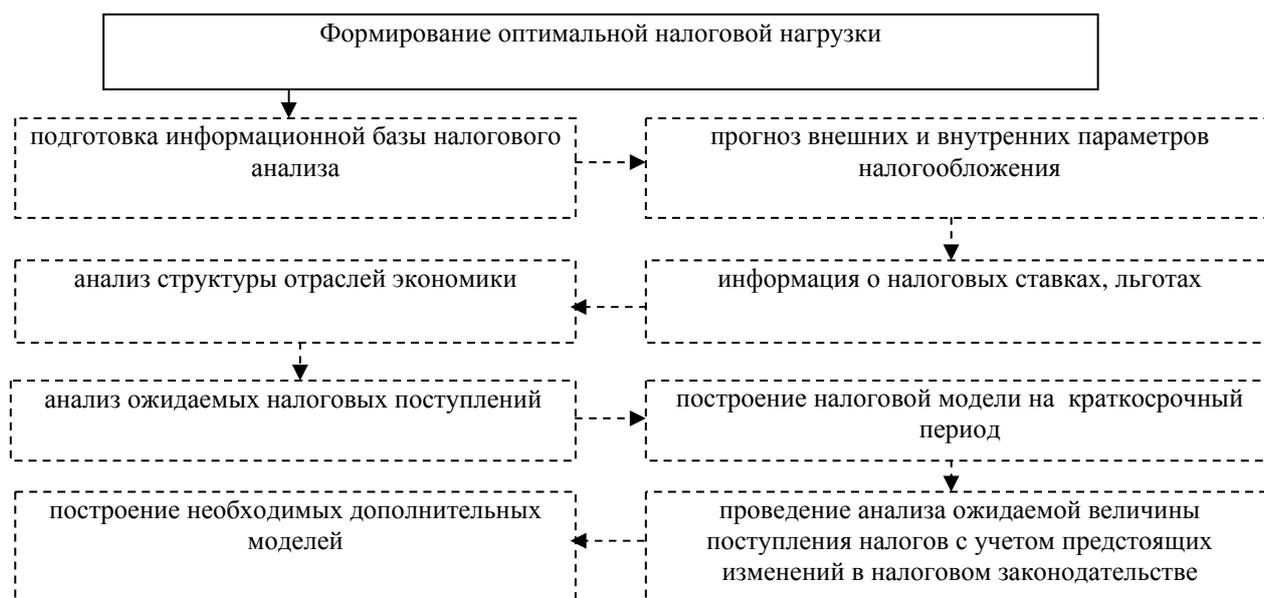


Рисунок 4 – Расчет оптимальной налоговой нагрузки

Стратегическое планирование развития налогового потенциала региона может быть императивным и индикативным.

Императивное планирование во многом аналогично планированию, которое имеет место в деятельности ФНС России, когда вышестоящие налоговые органы в директивном порядке устанавливает нижестоящим налоговым инспекциям плановые показатели по сборам налогов в бюджеты разных уровней [8].

Индикативное планирование предполагает определение группы приоритетных целей в развитии налогового потенциала региона, косвенное стимулирование определенных видов экономической деятельности и/или вывод их, если это имеет место, из «тени». Приоритетами здесь могут быть: расширение сферы малого предпринимательства, диверсификация основных (градообразующих) производств, развитие индустрии туризма, создание технопарков и т.п. [5].

Значимый элемент формирования стратегии развития налогового потенциала региона - качество налогового планирования как комплекса мер по определению объемов, структуры и этапов мобилизации налоговых изъятий в региональный бюджет в соответствии с программами социально-экономического развития региона. Целью налогового планирования на региональном уровне является оценка соотношения налоговых потенциалов территорий и фактических поступлений налогов, а целью налогового прогнозирования - определение возможных объемов налоговых платежей в плановом и прогнозном периодах. Планирование и прогнозирование налогового потенциала региона можно рассматривать как взаимосвязанные этапы единого процесса управления, в рамках которого должна производиться корректировка управленческих решений по достижению намеченных показателей на основании мониторинга существующей ситуации [3].

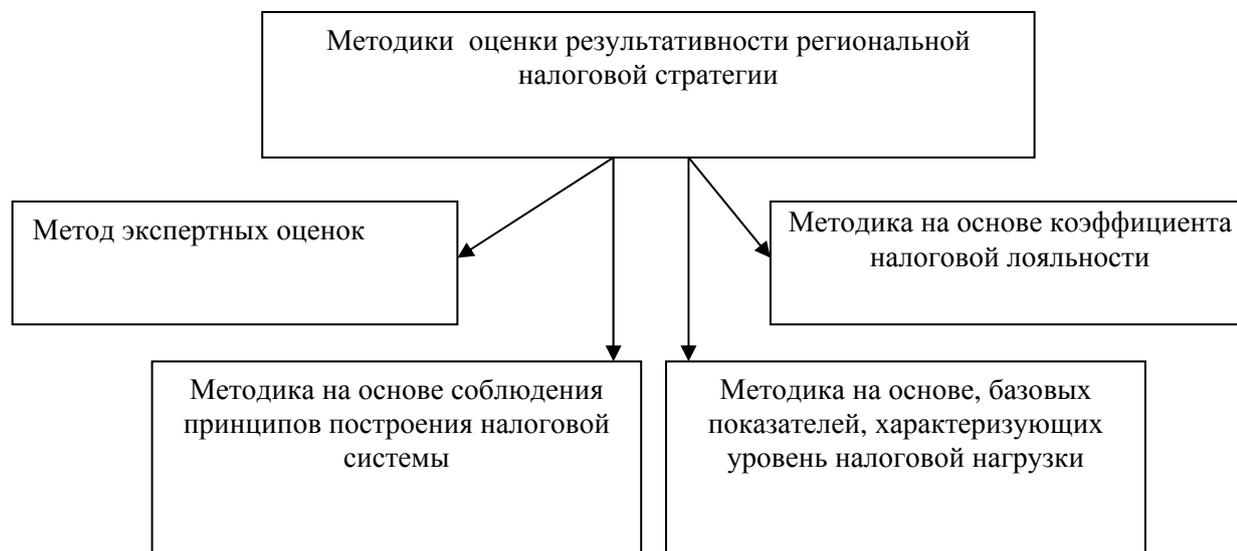
Алгоритм деятельности, связанной с организацией моделированием налоговой стратегии региона и муниципальных образований включает в себя:

1. Анализ текущего состояния налогового потенциала региона и возможных перспектив его развития;
2. Составление планов, т. е. принятие решений о будущих социально-экономических целях региона и способах их достижения, в том числе налоговыми методами;
3. Осуществление плановых решений. Результатом этой деятельности являются реальные экономические показатели: повышение благосостояния, инвестиционной активности, собираемости налогов и т. д.;
4. Сравнение реальных результатов с плановыми показателями, а также создание

предпосылок для корректировки действий региона в нужном направлении;

5. Контроль, являющийся последним блоком региональной налоговой политики, и, позволяющий оценить эффективность планового процесса в регионе [1].

В настоящее время существует множество различных методик оценки результативности региональной налоговой стратегии (рис. 5).



**Рисунок 5 - Методики оценки результативности региональной налоговой стратегии**

Максимально точными и наиболее эффективными являются методы оценки на основе коэффициента налоговой лояльности, поскольку позволяют определить влияние региональной налоговой стратегии на отдельно взятые экономические субъекты. Считаем, что для упрощения расчетов целесообразно представлять региональную экономику в виде динамической имитационной модели регионально-обобщенного экономического субъекта, обладающей регионально-репрезентативными финансово-экономическими характеристиками. Система показателей для оценки налоговой стратегии включает 2 группы:

- первая используется для оценки стратегии пассивного типа и характеризует дополнительные возможности увеличения налогового потенциала в случае, когда региону отводится пассивная роль;
- вторая в сочетании с первой - для оценки стратегии активного типа, определяющая дополнительные возможности увеличения доходной части консолидированного бюджета при изменении региональных параметров налогообложения [1].

Расчетам уровень налоговой нагрузки в Орловской области за 2008-2011 гг. (табл. 1).

**Таблица 1 – Расчет налоговой нагрузки Орловской области**

Показатель	Год				Индивидуальные показатели					
	2008	2009	2010	2011	Темп роста, %			Абсолютный прирост		
					9/08	0/09	1/10	09/08	10/09	11/10
ВРП, млн. руб.	96669,9	89733,5	102450,1	124121,3	2,82	14,17	21,24	-6936,4	12716,6	21671,2
Сумма налоговых поступлений, млн. руб.	11269,7	9447,7	11107,8	12370,70	3,83	17,57	11,42	-1822	1660,1	1262,9
Налоговая нагрузка региона, %	8,57	9,49	9,22	10,1	10,67	7,15	1,3	0,915	-0,27	0,88

Пример расчета налоговой нагрузки за 2011:

$$Нб = \text{НП} / \text{ВРП} * 100\% = 12370,70 / 124121,3 * 100\% = 10,1\%.$$

Налоговая нагрузка региона выросла на 1,53% с 2008г. по 2011 г. Максимальное значение налоговой нагрузки наблюдается в 2011 году – 10,1%. По сравнению с 2009 годом в 2010 году она снизилась на 0,8%. Темп роста упал на 11,5%. В 2011 г. уровень налоговой нагрузки вырос на 0,88 единиц.

Рассчитаем уровень налоговой нагрузки за период 2001-2011 гг. – таблица 2.

Таблица 2 – Уровень налоговой нагрузки на регион за период 2001-2011гг.

Год	ВРП, млн. руб.	Сумма налоговых поступлений, млн. руб.	Уровень налоговой нагрузки, %
2001	22160,8	2996,4	13,52
2002	27624,8	3833,3	13,87
2003	35657,4	3748,5	10,51
2004	42073,3	4940,6	11,74
2005	46042,3	6227,5	13,52
2006	53181,9	6442,5	12,11
2007	64801,6	7415,5	11,44
2008	96669,9	11269,7	8,575
2009	89733,5	9447,7	9,49
2010	102450,1	11107,8	9,22
2011	124121,3	12370,70	10,1

Для наглядного представления информации построим график (рис. 6).

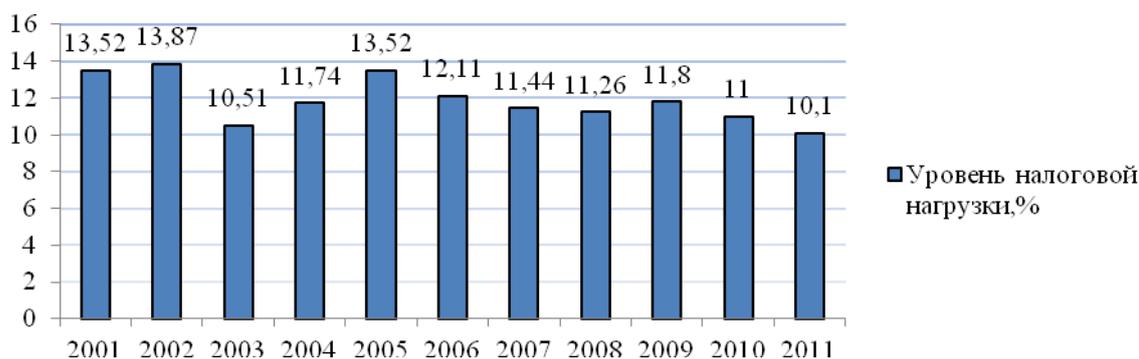


Рисунок 6 - Уровень налоговой нагрузки за период 2001-2011гг

Таким образом, можно сказать, что максимальная налоговая нагрузка наблюдается в 2002 и 2005 годах, минимальная в 2003, 2010 и 2011 годах.

Рассчитаем налоговое бремя на уровне РФ за анализируемый период 2008-2011 гг. (табл. 3).

Таблица 3 - Налоговая нагрузка Орловской области на уровне РФ за 2008-2010гг.

Показатель	Год				Темп роста, %			Абсолютный прирост		
	2008	2009	2010	2011	09/08	10/09	11/10	09/08	10/09	11/10
ВНП, млрд. руб.	33258	41445	39064	45166	125	94	1,16	8187	-2381	6102
Сумма налоговых поступлений, млрд. руб.	11,269	9,447	11,107	12,371	83,83	117,57	111,2	-1,822	1,66	1,26
Налоговая нагрузка региона, %	0,033	0,022	0,028	0,027	67,06	125,07	96,24	-0,011	0,006	0,01

Налоговая нагрузка региона на уровне Российской Федерации за период с 2008 г. по 2011 г. менялась не значительно. Максимальный показатель в 2009 году, минимальный в 2010 году.

Рассмотрим показатели оценки налоговой стратегии Орловской области за 2008-2010гг. – таблица 4

Таблица 4 - Показатели оценки налоговой стратегии Орловской области за 2009-2011 гг.

Показатель	Год			Темп роста	
	2009	2010	2011	2010/2009	2011/2010
Рентабельность активов	5,3	2,2	1,6	0,41509434	0,72727273
ВРП	96669,9	89733,5	102450,1	0,92	1,14
Коэффициент финансовой независимости	4,04	6,53	4,77	1,61	0,73
Показатель налоговой нагрузки	8,57	9,49	9,22	1,04	0,93
Налоговые поступления	11269,7	9447,7	11107,8	1,29	0,91
Рентабельность регионального экономического развития	0,02	0,02	0,06	1	3
Коэффициент обновления	7,8	6,9	-	0,88	-
Коэффициент выбытия	0,6	0,8	-	1,33	-
Коэффициент финансовой независимости предпринимательской деятельности	0,47	0,59	0,73	1,25	1,23
Коэффициент текущей ликвидности	121,8	139,2	130,6	1,14	0,93
Коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами	-44,5	-42,8	-38,2	0,96	0,89
Коэффициент автономии	28,3	28,0	27,5	0,98	0,98

Из представленной таблицы видно, что показатель валового регионального продукта имел максимальное значение в 2011 г, а минимальное в 2010 г., что говорит о том, что регион вышел из мирового экономического кризиса и экономика Орловской области возвращается к докризисным показателям, превышая их по многим показателям. При этом показания коэффициента обеспеченности собственными оборотными средствами, коэффициента текущей ликвидности и коэффициента автономии упали по сравнению с 2010 г. и 2009 г.

Снижение коэффициента автономии говорит о то, что региональный бюджет стал более зависим от заемных источников финансирования. Необходимо проводить такую налоговую стратегию региона, которая сможет увеличить поступления собственных доходов в бюджет [6].

Снижение коэффициента обеспеченности собственными оборотными средствами по сравнению с 2010 г. так же показывает необходимость увеличения собственных источников финансирования бюджета Орловской области. Отрицательные значения данного показателя говорят о том, что внеоборотные активы региона сформированы за счет заемных источников. Коэффициент текущей ликвидности снизился в 2011 г. на 8,6 млн. руб по сравнению с 2010 г., но при этом в сравнении с 2009 г. значения показателя увеличились на 8,8 млн. руб.

Значения коэффициента текущей ликвидности за исследуемый период позволяет сделать вывод о том, что наблюдается благоприятная тенденция, и текущие активы региона превышают по величине текущие обязательства.

Рост значений коэффициента финансовой независимости предпринимательской деятельности за период с 2009-2011гг на 0,26 млн. руб. показывает положительную динамику, говоря о том, что предпринимательство в Орловской области способно поддерживать свою деятельность: производить продукцию, оказывать услуги, погашать, взятые ранее кредиты и т.д.

Коэффициент выбытия упал в 2010 г. по сравнению с 2009 г. на 0,2 млн. руб. значения данного коэффициента показывает тенденцию к выбытию старого оборудования на предприятиях Орловской области. При этом коэффициент обновления, который по сравнению с 2009 г. в 2010 г. так же снизился на 0,9 млн. руб. говорит о снижении обновления основных средств за данный период. В сочетании с снижением показаний коэффициента выбытия можно сделать вывод о том, что на предприятиях Орловской области обновление основных средств происходит недостаточно - старое оборудование выбывает, а взамен ему новое оборудование приобретает в недостаточной мере. Последнее необходимо для поддержания устойчивой деловой активности организаций, которая приводит к повышению производительности и стабилизации финансовой независимости [7].

Коэффициент рентабельности регионального экономического развития вырос за три года на 0,04млр. руб., что демонстрирует увеличение доходов Орловской области.

Показатель налоговых поступлений упал в 2011 г. по сравнению с 2009 г. на 161,9 млн. руб., а по сравнению с 2010 г. вырос на 1660,1 млн. руб., что позволяет говорить о повышении деловой активности налогоплательщиков в регионе. Значения показателя налоговой нагрузки изменились за 2009-2011 гг. на 0,65 млн. руб. Изменения данного коэффициента позволяет сказать о том, что в связи с повышением деловой активности предприятий (о чем можно судить на основании предыдущих показателей) пополнение бюджета региона за счет поступлений налогов и сборов увеличились и соответственно размер собственных источников финансирования расходов бюджета региона так же вырос.

Рост значения коэффициента финансовой независимости с 2009г. по 2011г. на 0,73 млн. руб. так же демонстрирует рост активов региона, которые покрываются за счет собственных источников финансирования, в первую очередь за счет увеличения налоговых поступлений в региональный бюджет.

Наибольшая независимость региона от заемных источников финансирования наблюдалась в 2010 г., когда коэффициент финансовой независимости был равен 6,53 млн. руб. С 2009 г. по 2011 г. произошел спад значений показателя рентабельности активов на 3,7 млн. руб., что говорит о не эффективном использовании материальных, трудовых и денежных ресурсов, а также природных богатств и необходимости проведения работ по повышению результативности в данном направлении.

Показания ВРП за три года изменились на 5780,2 млн. руб. в сторону увеличения, что позволяет сделать вывод о том, что наблюдается тенденция по увеличению производства товаров и услуг в Орловской области, что благоприятно сказывается на развитии региона и финансовую независимость от других бюджетов разных уровней.

На основании проведенного анализа оценки налоговой стратегии Орловской области можно сделать вывод о том, что исследуемый регион проводит инвестиционную налоговую стратегию.

О данной направленности говорит то, что правительство региона оказывает поддержку предпринимательству посредством предоставления налоговых льгот, кредитов, снижением ставок на ряду налогов, в том числе для налогоплательщиков, применяющих упрощенную систему налогообложения с объектом налогообложения доходы за вычетом расходов (налоговая ставка от 5% до 15%) на ряд видов деятельности и т.п.

Кроме того, налоговой политике Орловской области присуще черты налоговой политики активного типа, так как в правительство региона устанавливает ставки региональных налогов, отличные от их нормативных значений, закрепленных НК РФ, сроки уплаты данных налогов, льготы и порядок их предоставления. Использование данной налоговой политики наиболее благоприятно сказывается на налоговом потенциале Орловской области, так как все показатели показывают положительную динамику для роста налогового потенциала.

Анализ налоговой стратегии региона позволяет говорить о том, что для Орловской области необходимо и дальше применять активную налоговую стратегию, так как ее параметры оказывают воздействие не только на уровень доходности регионального бюджета, но и на изменение финансового состояния регионально-обобщенного экономического субъекта и на изменение экономического положения социальной составляющей региона. Одним из главных критериев рационального выбора налоговой стратегии региона является условие благоприятного влияния стратегии на наиболее важные отрасли региональной экономики, учитывающее долговременный эффект от их интенсивного развития, а не краткосрочный эффект пополнения доходной части бюджета.

В настоящее время перед налоговой политикой Орловской области стоит задача формирования организационно-законодательной базы, отвечающей стратегическим целям развития страны, обеспечивающей надёжное финансовое существование территорий, их реальную заинтересованность в увеличении доходной базы, а так же реализации инвестиционного развития региона.

### **СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Васильева, Т.Ю. Управление налоговыми возможностями региона как инструмент совершенствования региональной налоговой политик [Текст] / Т.Ю. Васильева, А.А. Васильев // Современные проблемы науки и образования. - 2010. - №8. - С. 29-35
2. Голик, Е.Н. Влияние косвенного налогообложения на формирование доходной части бюджета регионов [Текст] / Е.Н. Голик // Вестник Ростовского государственного экономического университета «РИНХ». - 10.- № 1. - С. 106-111
3. Пансков, В.Г. О налоговой политике в контексте становления инновационной модели развития российской экономики [Текст] / В.Г. Пансков / Налоговая политика и практика. - 2008. - № 6. - С. 4-13.
4. Пасс, К. Словарь по экономике [Текст] / К. Пасс, Бр. Лоуз, Л. Дэвис, перевод с англ. по ред. П.А. Ваткина. – СПб.: Экономическая школа, 2005. – 752с.
5. Петрова, А.В. Налоги и налогообложение: учеб. пос. для вузов [Текст] / А.В. Петрова, В.П. Толкушина.- М.: Юрайт, 2005. – 720 с.
6. Савкина, Е.С. Моделирование выбора налоговой стратегии региона и муниципального образования [Текст] / Е.С Савкина // Управленческий учет. - 2012. - №5. – С. 62-66.
7. Коростелкина, И.А. Теоретико-прикладной анализ выбора модели налоговой стратегии региона [Текст] / И.А. Коростелкина // Экономические и гуманитарные науки. - 2012. - №10 (249). – С. 89-95.
8. Маслова, И.А. Региональная составляющая инфраструктурной концепции стоимости и ее налоговые характеристики [Текст] / И.А. Маслова // Экономические и гуманитарные науки — 2011. - №6. - С. 58-63
9. Коростелкина, И.А. Анализ методического обеспечения эффективности контрольно-проверочной деятельности налоговых органов в рамках реализации региональной налоговой политики [Текст] / И.А. Коростелкина // Экономические и гуманитарные науки. - 2011. - №5 (232). – С. 44-51.
10. Коростелкина, И.А. Направления повышения эффективности контрольно-проверочной деятельности налоговых органов в рамках реализации региональной налоговой политики [Текст] / И.А. Коростелкина // Управленческий учет. - 2011. - №7. – С. 68-77.

**Коростелкина Ирина Алексеевна**

ФГБОУ ВПО «Государственный университет - УНПК»

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

302020, г. Орел, Наугорское ш., 40

Тел.: (4862) 41-98-60

E-mail: cakyra\_04@mail.ru

I.A. KOROSTELKINA

## FORMATION OF TAX STRATEGIES OF THE REGION

*A huge variety of regions of the Russian Federation makes it necessary to mainstream the regional specificity, not only in carrying out reforms, but also in dealing with any economic and social problems. Federal state structure greatly enhances the need for this, since the lack of attention to regional problems not only affects the efficiency of the economy and the standard of living of the population, but also could lead to increased centrifugal tendencies in the state.*

**Keywords:** *marketing, educational services, graduation colleges, planning, organization, coordination, supervision, motivation.*

### BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)

1. Vasil'eva, T.Ju. Upravlenie nalogovymi vozmozhnostjami regiona kak instrument sovershenstvovaniya regional'noj nalogovoj politik [Tekst] / T.Ju. Vasil'eva, A.A. Vasil'ev // *Sovremennye problemy nauki i obrazovaniya*. - 2010. - №8. - S. 29-35
2. Golik, E.N. Vlijanie kosvennogo nalogooblozhenija na formirovanie dohodnoj chasti bjudzheta regionov [Tekst] / E.N. Golik // *Vestnik Rostovskogo gosudarstvennogo jekonomicheskogo universiteta «RINH»*. - 10.- № 1. - S. 106-111
3. Panskov, V.G. O nalogovoj politike v kontekste stanovlenija innovacionnoj modeli razvitija rossijskoj jekonomiki [Tekst] / V.G. Panskov / *Nalogovaja politika i praktika*. - 2008. - № 6. - S. 4-13.
4. Pass, K. Slovar' po jekonomike [Tekst] / K. Pass, Br. Louz, L. Djevis, perevod s ang. po red. P.A. Vatkina. – SPb.: Jekonomicheskaja shkola, 2005. – 752s.
5. Petrova, A.V. Nalogi i nalogooblozhenie: ucheb. pos. dlja vuzov [Tekst] / A.V. Petrova, V.P. Tolkushina.- M.: Jurajt, 2005. – 720 s.
6. Savkina, E.S. Modelirovanie vybora nalogovoj strategii regiona i municipal'nogo obrazovaniya [Tekst] / E.S Savkina // *Upravlencheskij uchet*. - 2012. - №5. – S. 62-66.
7. Korostelkina, I.A. Teoretiko-prikladnoj analiz vybora modeli nalogovoj strategii regiona [Tekst] / I.A. Korostelkina // *Jekonomicheskie i gumanitarnye nauki*. - 2012. - №10 (249). – S. 89-95.
8. Maslova, I.A. Regional'naja sostavljajushhaja infrastrukturoj koncepcii stoimosti i ee nalogovye karakteristiki [Tekst] / I.A. Maslova // *Jekonomicheskkie i gumanitarnye nauki* — 2011. - №6. - S. 58-63
9. Korostelkina, I.A. Analiz metodicheskogo obespechenija jeffektivnosti kontrol'no-proverochnoj dejatel'nosti nalogovyh organov v ramkah realizacii regional'noj nalogovoj politiki [Tekst] / I.A. Korostelkina // *Jekonomicheskie i gumanitarnye nauki*. - 2011. - №5 (232). – S. 44-51.
10. Korostelkina, I.A. Napravlenija povyshenija jeffektivnosti kontrol'no-proverochnoj dejatel'nosti nalogovyh organov v ramkah realizacii regional'noj nalogovoj politiki [Tekst] / I.A. Korostelkina // *Upravlencheskij uchet*. - 2011. - №7. – S. 68-77.

**Korostelkina Irina Alekseevna**

State University-ESPC

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

302020, Orel, Naugorskoe sh., 29

Numb.: (4862) 41-98-60

E-mail: cakyra\_04@mail.ru

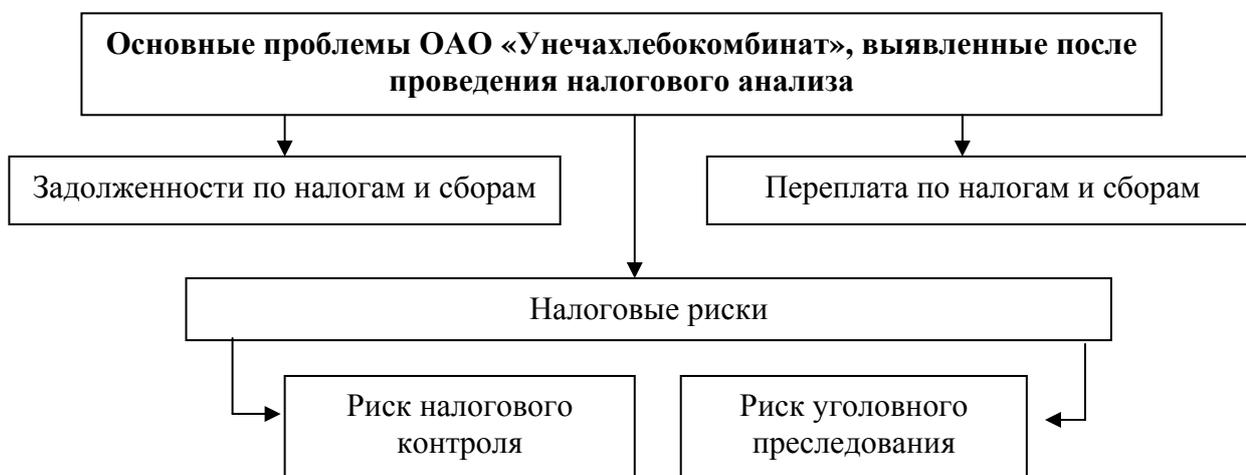
К.О. ХАРЛАМОВ

## НАПРАВЛЕНИЯ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ НАЛОГОВОГО КОНСУЛЬТИРОВАНИЯ НА ПРЕДПРИЯТИИ

*В статье рассмотрено понятие налогового консультирования в рамках деятельности предприятия. Автором предложены направления совершенствования налогового консультирования на примере конкретного предприятия.*

**Ключевые слова:** консультирования, налоги, учет, анализ.

Так как налоговое консультирование в рамках деятельности предприятия, производится на основании значительных проблем в налоговой системе предприятия, рассмотрим основные задачи, которые требуют повышенного внимания со стороны руководства ОАО «Унечахлебокомбинат», которые представлены на рисунке 1.



**Рисунок 1 – Основные проблемы ОАО «Унечахлебокомбинат», выявленные после проведения налогового анализа**

Одной из основных проблем ОАО «Унечахлебокомбинат» является задолженности по налогам и сборам, которые возникают в каждом налоговом периоде, и переносятся на следующие. Именно поэтому на настоящий момент предприятие должно уплатить в бюджет около 500 тысяч рублей. При этом основную сумму задолженности составляют страховые взносы во внебюджетные фонды. Так как наличие задолженности в бухгалтерской и налоговой отчетности является одним из критериев Концепции формирования выездных налоговых проверок, по данному критерию ОАО «Унечахлебокомбинат» попадает в первую очередь. Между тем одним из налоговых рисков является риск уголовного преследования, который характеризуется наличием задолженностей свыше 100 тысяч рублей, поэтому предприятие также попадает под него. Что в конечном итоге может привести к длительным судебным разбирательствам, закрытию производства и банкротству.

Вторая проблема ОАО «Унечахлебокомбинат» - ежегодные переплаты по налогам, а именно по НДС и налогу на прибыль. Предприятие ежегодно переносит сумму переплат на следующие периоды. Возможно, предприятие, таким образом, пытается создать резерв для уплаты налогов в следующих периодах вследствие переплаты в налоговом периоде, излишне уплаченная сумма увеличивается на сумму переплаты денежных средств. А, возможно, что предприятие просто не желает проводить процедуру возврата излишне уплаченных сумм. И все же переплата по суммам налога должна быть возвращена предприятию, как его законные денежные средства, так как могут расходоваться на более нужные мероприятия, в том числе

и не уплату имеющейся задолженности.

Еще одна проблема ОАО «Унечахлебокомбинат» это высокие налоговые риски, а именно риск налогового контроля и риск уголовного преследования. При проведении анализа критериев Концепции планирования выездных налоговых проверок, ОАО «Унечахлебокомбинат» не соответствует по четырем показателям. Поэтому есть высокая вероятность, что в следующем налоговом периоде предприятию назначат выездную налоговую проверку. При этом ОАО «Унечахлебокомбинат» может попасть под контроль правоохранительных органов, вследствие имеющихся задолженностей по налогам и сборам в бюджет государства.

После рассмотрения основных проблем ОАО «Унечахлебокомбинат» можно сделать вывод, что в настоящее время, ему необходима помощь квалифицированных специалистов в области налогообложения, так как ситуация которая сложилась на сегодняшний день говорит о том, что предприятие не в состоянии самостоятельно выйти из сложившейся неблагоприятной ситуации. Поэтому рассмотрим основные мероприятия по налоговому консультированию, которые помогут решить поставленные задачи, и избежать повторения данной ситуации в будущем.

Практика показала, что в настоящее время, в РФ, наиболее востребованными являются консалтинговые услуги по следующим направлениям:

- применение налоговых льгот;
- оптимизация налоговых платежей;
- налоговое планирование.

Поэтому, по первой проблеме ОАО «Унечахлебокомбинат», а именно по выплате задолженностей по налогу на имущество и страховым взносам проведем оптимизационные действия. В этом случае организация, от уменьшения суммы налога в следующем налоговом периоде, будет иметь дополнительные средства для уплаты задолженностей, и как следствие многие составляющие других проблем, а именно снижение налоговых рисков, решаться сами собой. Показатель других налогов не представляется возможным оптимизировать, так как неизвестно какие налоговые платежи его составляют.

Оптимизация страховых взносов во внебюджетные фонды весьма актуальна для российских предприятий, так как является составным элементом системы их финансового планирования.

В случае использования законных способов оптимизации страховых взносов можно порекомендовать следующие инструменты, представленные на рисунке 2.



*Рисунок 2 - Способы законной оптимизации страховых взносов на ОАО «Унечахлебокомбинат»*

Аутсорсинг - (англ. outsourcing) - передача традиционных неключевых функций организации (таких, например, как бухгалтерский учет или рекламная деятельность) внешним исполнителям - аутсорсерам, субподрядчикам, высококвалифицированным специалистам сторонней фирмы; отказ от собственного бизнес-процесса, например,

изготовления отливки или составления баланса, и приобретение услуг по реализации этого бизнес-процесса у другой, специализированной организации [3].

Начало истории аутсорсинга в России положили первые частные охранные предприятия в начале 90-х годов XX века. К концу 90-х годов и с появлением Интернета, появились первые организации, предоставлявшие услуги по созданию, продвижению и поддержанию сайтов. В настоящий момент использование аутсорсинга становится повседневной бизнес-практикой для сотен и тысяч отечественных компаний. По данным различных опросов и исследований, более 80% руководителей отечественных предприятий намерены использовать аутсорсинг в ближайшее время или в среднесрочной перспективе.

Обычно при использовании деятельности сторонних предприятий, аутсорсинг выделяет особенности ведения деятельности на предприятие, такие как:

- делопроизводство;
- бухгалтерия;
- клининг;
- логистика и т.д.

Данные виды аутсорсинга предполагают обращение к услугам сторонней организации – аутсорсера, вместо содержания собственных специалистов в области учета, кадров или юриспруденции, то есть осуществляется аренда соответствующего персонала у специализированной фирмы, что является достаточно выгодным с точки зрения повышения финансовых результатов предприятия и оптимизации налогообложения.

Применяя советы специалистов по аутсорсингу и использовав положительный опыт минимизации расходов на основе российского законодательства, ОАО «Унечахлебокомбинат» реально существенно снизить бремя налогов за счет данного способа. В частности это дает предприятию следующие преимущества:

1. Структурная оптимизация, вследствие отказа от устройства на работу «лишних» операторов, бухгалтеров, программистов, IT-специалистов, менеджеров по рекламе, кассиров, уборщиц, курьеров и др.;
2. Отличная возможность воспользоваться услугами работников с высокой квалификацией. Аутсорсинг бухгалтерии дает возможность предприятию работать с целым рядом отличных специалистов;
3. В противовес штатным сотрудникам, сотрудники компании-аутсортера, при возникновении ситуации требующей отсутствия на рабочем месте (больничный, отпуск, отгул), могут быть легко заменены другими сотрудниками. А потому руководителю предприятия не нужно срочно искать замену и решать прочие неожиданные вопросы в этой сфере.

Но основным преимуществом является уменьшение налогового бремени предприятия по страховым взносам. Благодаря использованию аутсорсинга фонд оплаты труда значительно сокращается, а, вслед за этим, и страховые отчисления становятся меньше [2]. В таблице 1 приведены преимущества заключения договора аутсорсинга как с юридическими, так и с физическими лицами.

Таблица 1 - Преимущества заключения договора аутсорсинга как с юридическими, так и с физическими лицами

<b>Юридические лица</b>	<b>Физические лица</b>
Организация освобождается от уплаты страховых взносов, так как работники не числятся в штате предприятия. Страховые взносы на работников начисляются компанией - аутсортером	Деньги, выплаченные договору, не облагаются страховыми взносами в части зачисления в ФСС РФ [9]

Следующий способ законной оптимизации страховых взносов, который можно применить на ОАО «Унечахлебокомбинат» является перевод сотрудников в индивидуальные предприниматели. Здесь можно рассмотреть два варианта, представленные в таблице 2.

Таблица 2 – Варианты применения способа перевода сотрудников в ИП на ОАО «Унечахлебокомбинат»

<b>Перевод сотрудников в индивидуальные предприниматели</b>	
Перевод генерального директора в ИП	Перевод сотрудников в ИП
<b>Преимущества</b>	
Выплачивается вознаграждение, которое не облагается страховыми взносами	
Нет необходимости уплачивать 9% НДФЛ в виде дивидендов	Перевод сотрудников, которые имеют свободный график
<b>Недостатки</b>	
Необходимость достоверного и обоснованного оформления документации	
Возможность судебных разбирательств	Утрата доли контроля над сотрудниками

Если исполнительным органом организации становится индивидуальный предприниматель, он применяет упрощенную систему налогообложения (УСН) с базой «доходы» (ставка 6%). Желательно чтобы это лицо являлось также учредителем компании.

Вознаграждение управляющего уменьшает налогооблагаемую базу по прибыли в головной организации, а также не нужно платить 9% НДФЛ в виде дивидендов. Применить этот способ позволяет пп. 18 п. 1 и пп. 41 ст. 264 Налогового кодекса Российской Федерации «Прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией», ст. 42. ФЗ «Об ООО», абзац 3 п.1 ст. 69 ФЗ «Об ОАО». Используя данный способ, важно грамотно составить договор управления и составлять расширенные акты выполненных работ, подтверждающие факт оказания услуг.

Судебная практика показывает, что, если соблюдать основные критерии самостоятельности лиц и деловые цели реорганизации, в суде можно отстаивать свою позицию. Несоблюдение данных рекомендаций может привести к судебному решению не в пользу налогоплательщика.

Как видно из описания, данный способ оптимизации является весьма затратным, так как необходимо грамотно составить все документы, подтверждающие факт оказания услуг. Но если провести анализ с точки зрения прибыльности данного способа, можно сэкономить на будущих платежах по страховым взносам предприятия [3].

Второй вариант-перевод сотрудников на ИП. В этом случае, переводу подлежат такие сотрудники, график работы которых, является нефиксированным. Сюда можно отнести курьеров, менеджеров по рекламе, программистов – лиц, которые не требуют постоянного присутствия на рабочем месте. В идеале, у ИП должен быть свободный график и табелирование присутствия на рабочем месте. Расчет заработной платы таких работников должен производиться исходя из отработанного времени. В этом случае также следует грамотно составить договор и оформить первичную документацию. Существует возможность совмещать такие отношения с трудовым договором. Функции в разных договорах не должны пересекаться.

На указанные платежи страховые взносы компаний не начисляются, их платит сам предприниматель. Причем размер взносов для ИП, не имеющих работников, определяется из общеустановленных страховых тарифов с учетом минимального размера оплаты труда (МРОТ). Взносы в ФСС данные плательщики не перечисляют.

Но у данного способа есть и недостатки. Они подразумевают утрату доли контроля над сотрудниками. Данные факторы зачастую отрицательно влияют на внутреннюю мотивацию

сотрудников. Кроме того, статус ИП влечет за собой необходимость своевременного оформления и сдачи отчетности, что увеличивает нагрузку на штатных бухгалтеров [4].

Еще одним способом оптимизации страховых взносов на ОАО «Унечахлебокомбинат» может стать выдача подарков работнику путем оформления договора дарения. Данный способ пока что только набирает свою популярность, так как до сегодняшнего дня предприятия старались мотивировать работников лишь за счет увеличения заработной платы, либо выплаты премий, что, как известно, включается в базу исчисления страховых взносов.

В случае передачи подарка, приза (в т. ч. в виде денежных сумм) работнику по договору дарения, заключенному в письменной форме, у организации объекта обложения страховыми взносами на основании ч. 3 ст. 7 Закона № 212-ФЗ не возникает (письмо Минздравсоцразвития РФ от 19.05.10 г. № 1239-19).

Но, на стоимость подарков (за исключением денег) начисляется НДС, а с сотрудников удерживается НДФЛ. Кроме того, в расходах по налогу на прибыль презент не учитывается. Поэтому дарение подарков в виде товаров интересно для организаций на упрощенной системе налогообложения, база «доходы» (6%). А подарки, выплачиваемые деньгами, интересны для всех систем налогообложения [1].

Налог на имущество – один из основных налогов, уплачиваемых организацией. Традиционно данный налог является достаточно обременительным для экономических субъектов, характеризующихся высокой фондоемкостью или материалоемкостью. Соответственно законная оптимизация выплат по данному налогу выступает одной из важнейших задач при налоговом планировании в подобных организациях.

Для уменьшения затрат на уплату данного налога, а также дальнейшей уплаты задолженности ОАО «Унечахлебокомбинат» на рисунке 3 представлены способы его законной оптимизации.



**Рисунок 3 – Способы оптимизации налога на имущество  
ОАО «Унечахлебокомбинат»**

Для организаций, владеющих дорогостоящим имущественным комплексом, всегда актуальной проблемой является обязанность уплаты налога на имущество, размер которого может быть достаточно ощутимым.

Однако, учитывая, что размер налога напрямую зависит от остаточной стоимости имущества, формируемой в соответствии с правилами ведения бухгалтерского учета организации-налогоплательщика, уменьшить совокупную сумму подлежащего уплате налога за период эксплуатации имущества законными способами вполне реально.

Одним из вариантов является правильный выбор способа амортизации имущества. Поскольку налог рассчитывается исходя из среднегодовой стоимости имущества, налогоплательщику, в целях минимизации подлежащих уплате сумм налога, выгодней, чтобы основное средство амортизировалось быстрее, особенно в первые несколько лет.

ПБУ 6/01 «Учет основных средств»[4] предусмотрена возможность исчисления сумм амортизации по четырем способам, представленным на рисунке 4.

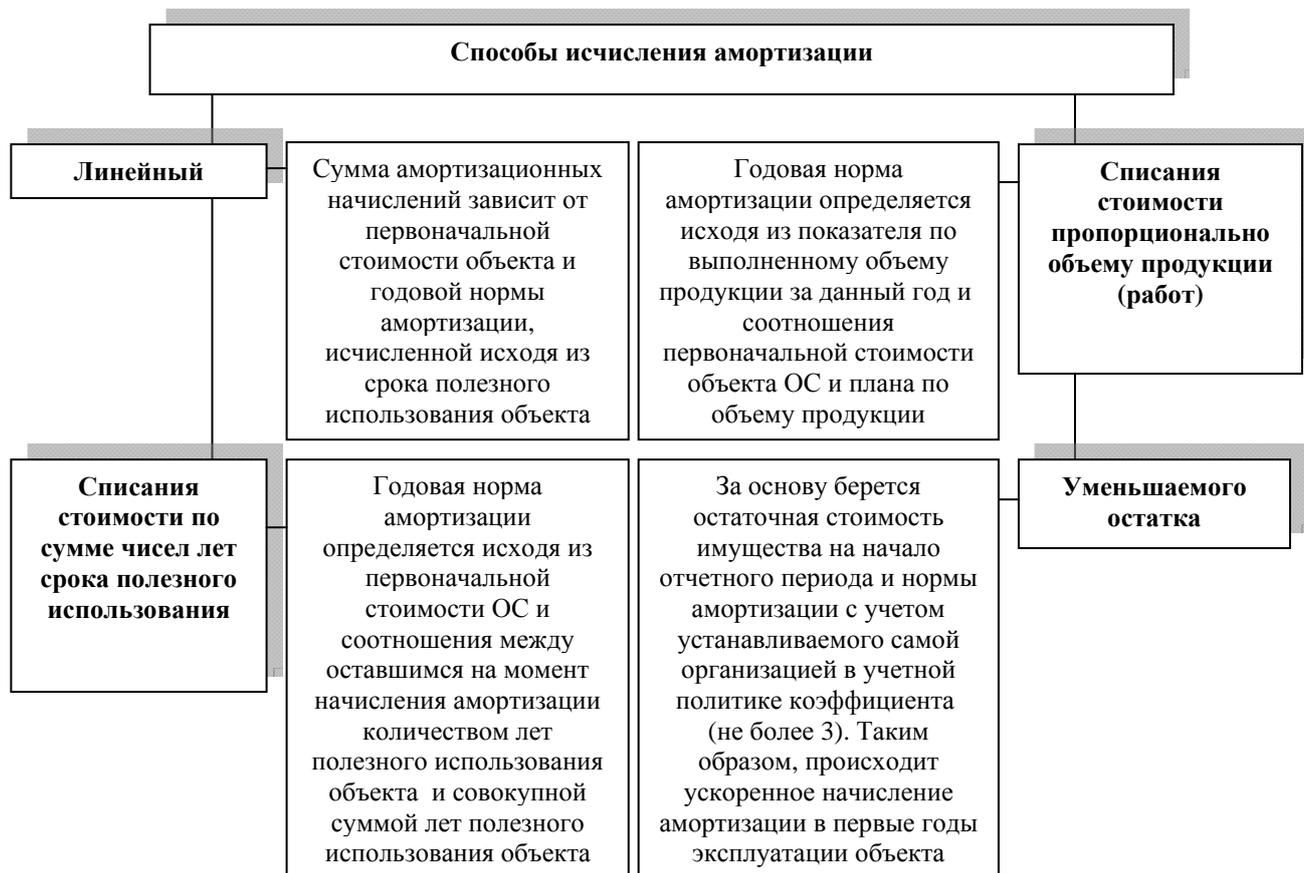


Рисунок 4 - Способы исчисления амортизации имущества [5]

На практике самым популярным является линейный способ. Он проще и понятнее других. К тому же он единственный, который можно применять одновременно и в бухгалтерском, и в налоговом учете. Но если учесть с точки зрения оптимизации налога на имущество - не самый выгодный.

В таблице 3 представлен пример расчета суммы амортизации имущества выбранным способом, который в конечном итоге повлияет на сумму налога на имущество.

Таблица 3 – Пример расчета суммы амортизации различными способами для оптимизации налога на имущество организации [2]

Показатель	Способы начисления амортизации								
	Линейный			Уменьшаемого остатка (коэффициент 3)			Списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования (совокупность суммы лет полезного использования 15 лет)		
	Сумма амортизации тыс. руб.	Остаточная стоимость на конец года тыс. руб.	Сумма налога тыс. руб.	Сумма амортизации тыс. руб.	Остаточная стоимость на конец года тыс. руб.	Сумма налога тыс. руб.	Сумма амортизации тыс. руб.	Остаточная стоимость на конец года тыс. руб.	Сумма налога тыс. руб.
Первоначальная стоимость ОС <b>10 000 000</b> Срок полезного использования <b>5 лет</b>									
1 год	2 000	8 000	198	6 000	4 000	154	3 333	6 668	183
2 год	2 000	6 000	154	2 400	1 600	62	2 667	4 000	113
3 год	2 000	4 000	110	960	640	25	2 000	2 000	66
4 год	2 000	2 000	66	384	256	10	1 333	667	29
5 лет	2 000	0	22	153	102	4	667	0	7
Итого	-	-	550	-	-	254	-	-	403

Способ списания пропорционально объему продукции прямо связан с интенсивностью использования (износа) объекта основных средств. При этом способе начисление амортизационных отчислений производится исходя из натурального показателя объема продукции (работ) в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости объекта основных средств и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования объекта основных средств. Данный способ целесообразно применять, если производство имеет сезонный характер.

Каждый из представленных способов оптимизации дает свои преимущества предприятию. В одном случае это будет экономия на налоговых платежах, в другом - экономия от начисления амортизации. Поэтому целесообразно выбрать тот, который устроит организации полностью.

Каждое предприятие владеет большим количеством недвижимых объектов, стоимость которых постоянно снижается. Устаревшие или существенно упавшие в цене активы можно переоценить при помощи экспертизы и сократить размер имущественного налога.

Данный способ оптимизации является сравнительно новым, поскольку возможность самостоятельно принимать решение о проведении переоценки стоимости основных средств организациям была предоставлена только после введения в действие положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 [1], существенно изменившее порядок проведения переоценки.

В соответствии с п. 15 ПБУ 6/01 коммерческая организация может не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости путем индексации или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам. В настоящее время метод индексации не применяется, так как в соответствии с письмом Госкомстата России от 9.04.01 г. № МС-1-23/1480 [8] применение для переоценок основных фондов разрабатываемых Госкомстатом России индексов ИРИП недопустимо, так как они согласно инструкции предназначены исключительно для определения облагаемой базы по налогу на прибыль при реализации основных фондов [4].

Таким образом, единственный метод переоценки, позволяющий уменьшить платежи по налогу на имущество, - это метод прямого пересчета. Данный способ является вполне законным и наиболее актуальным с точки зрения эффективной деятельности предприятия. Высокие технологии стремительно развиваются, дорогостоящее оборудование быстро устаревает, а фирма продолжает платить налог с его прошлогодней, уже неактуальной стоимости.

Для использования данного способа предприятие должно издать приказ о переоценке, с указанием групп основных средств для переоценки. При этом, однажды приняв решение о переоценке, необходимо проводить ее регулярно, не чаще чем 1 раз в год (по состоянию на 1 января) [1].

Для осуществления переоценки необходимы документы, подтверждающие новую стоимость имущества. В качестве них законодательство разрешает использовать данные, полученные: от организаций-изготовителей; у органов статистики; у торговых инспекций и организаций; в средствах массовой информации и спецлитературе; по оценкам БТИ; по экспертным заключениям оценщиков. Выбор источников зависит от вида имущества. Так, для переоценки недорогих объектов обычно достаточно иметь прайс-листы производителей или продавцов аналогичного имущества, письмо органов статистики или справочник с указанием цен. Стоимость дорогостоящих основных средств (например, недвижимости или импортного оборудования) пересчитывают с помощью профессионального оценщика.

После проведения переоценки стоимость основных средств в налоговом учете не изменится. Значит, амортизацию по ним надо начислять в том же порядке и в тех же суммах, что и до переоценки (ст. 257 НК РФ [5]). Итог - в бухучете основные средства подешевеют (налог на имущество надо платить в меньшей сумме). В налоговом учете прибыль можно уменьшать на амортизацию, как и прежде.

После рассмотрения данного пункта, можно сделать вывод, что ОАО «Унечахлебокомбинат» вполне может применять рассмотренные способы оптимизации страховых взносов, так как специфика деятельности предприятия позволяет их включить в планирование налоговых платежей. Но для обоснованного применения данных способов оптимизации, необходимо провести анализ результативности их действия на будущие периоды, что достигается посредством проведения налогового прогнозирования.

### **СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Попова, Л.В. Модели налогового консультирования в анализе и оценке финансово-экономической деятельности промышленных предприятий [Текст] / Л.В. Попова // Управленческий учет. - 2012. - №4. – С.59-65
2. Попова, Л.В. Моделирование налогового консультирования в рамках оценки влияния деловой активности на налогообложение организаций [Текст] / Л.В. Попова // Управленческий учет. - 2012. - №6. – С. 79-82.
3. Васильева, М.В. Моделирование налогового консультирования по уплате и исчислению страховых взносов [Текст] / М.В. Васильева // Экономические и гуманитарные науки. – 2012. - №9(248) – С. 86-89.
4. Дедкова, Е.Г. Роль налогового консультирования в современной экономике [Текст] / Е.Г. Дедкова // Экономические и гуманитарные науки. - 2011. - №7 (234). – С. 92-99.
5. Дедкова, Е.Г. Бухгалтерский учет налогооблагаемой прибыли для целей налогового консультирования [Текст] / Е.Г. Дедкова // Управленческий учет. - 2012. - №10. – С. 90-97.

**Харламов К.О.**

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

---

**K.O. KHARLAMOV**

### **DIRECTION OF IMPROVING TAX ADVICE ON THE COMPANY**

*The article considers the concept of tax consulting in the enterprise. The author offers ways of improving tax advice on the example of a particular company.*

**Keywords:** consulting, tax, accounting, analysis.

### **BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)**

1. Popova, L.V. Modeli nalogovogo konsul'tirovanija v analize i ocenke finansovo-jekonomicheskoj dejatel'nosti promyshlennyh predpriyatij [Tekst] / L.V. Popova // Upravlencheskij uchet. - 2012. - №4. – S.59-65
2. Popova, L.V. Modelirovanie nalogovogo konsul'tirovanija v ramkah ocenki vlijanija delovoj aktivnosti na nalogooblozhenie organizacij [Tekst] / L.V. Popova // Upravlencheskij uchet. - 2012. - №6. – S. 79-82.
3. Vasil'eva, M.V. Modelirovanie nalogovogo konsul'tirovanija po uplate i ischisleniju strahovyh vnosov [Tekst] / M.V. Vasil'eva // Jekonomicheskie i gumanitarnye nauki. – 2012. - №9(248) – S. 86-89.
4. Dedkova, E.G. Rol' nalogovogo konsul'tirovanija v sovremennoj jekonomike [Tekst] / E.G. Dedkova // Jekonomicheskie i gumanitarnye nauki. - 2011. - №7 (234). – S. 92-99.
5. Dedkova, E.G. Buhgalterskij uchet nalogoobлагаемой pribyli dlja celej nalogovogo konsul'tirovanija [Tekst] / E.G. Dedkova // Upravlencheskij uchet. - 2012. - №10. – S. 90-97.

**Harlamov K.O.**

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

А.В. МОШОНКИН

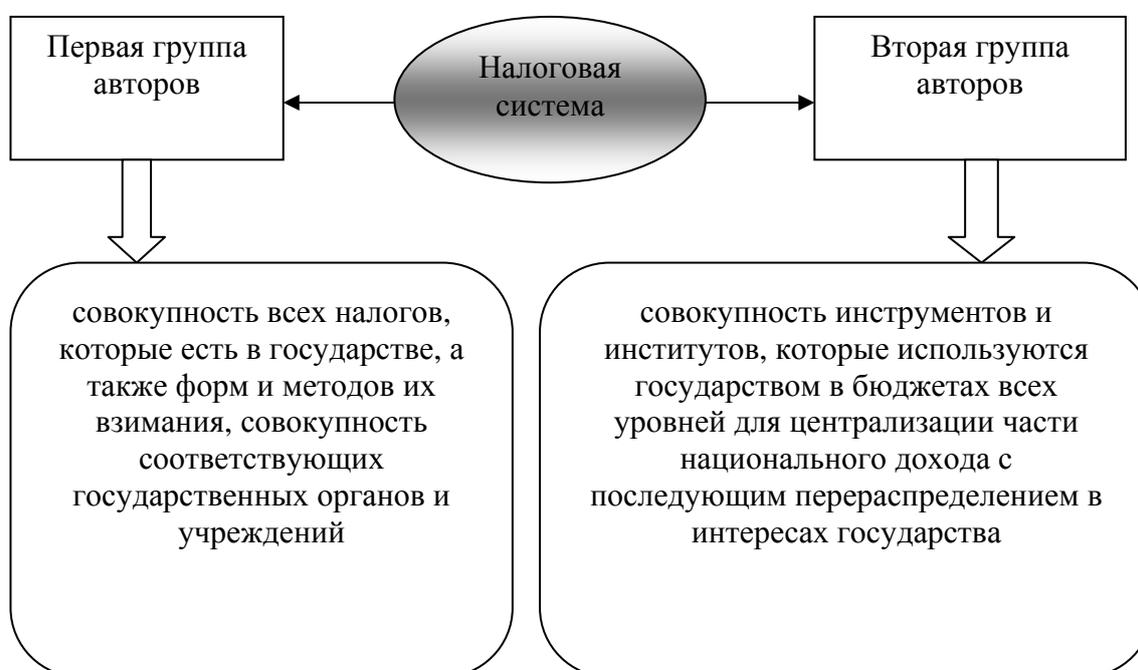
## ОСОБЕННОСТИ ФУНКЦИОНИРОВАНИЯ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ В ОТКРЫТОЙ ЭКОНОМИКЕ

*В статье автором рассмотрено содержание категории «налоговая система» с точки зрения различных авторов, определен состав налоговой системы в открытой экономике, раскрыты современные принципы налогообложения, а также изучены факторы, влияющие на налоговую систему в открытой экономике.*

**Ключевые слова:** налоговая система, открытая экономика, принципы налогообложения.

Любое государство имеет свою налоговую систему, которая является неотъемлемой частью его функционирования и экономического развития.

Среди ученых занимающихся разработкой проблемы налоговой системы существуют различные мнения в определении термина «налоговая система» [1] (рис. 1).



*Рисунок 1 – Определения налоговой системы, по мнению различных авторов*

Второе определение является более правильным, так как оно включает первое определение и конкретизирует его.

Таким образом, налоговая система государства – это совокупность налогов, сборов и прочих платежей, взимаемых на территории определенного государства в установленном законом порядке, методов и форм налогообложения, а также налоговых органов.

В различных источниках даются определения налоговой системы, которые отличаются по своему содержанию (рис. 2).



Рисунок 2 – Определения налоговой системы из различных словарей

В состав налоговой системы открытой экономике входят следующие элементы (рис. 3).

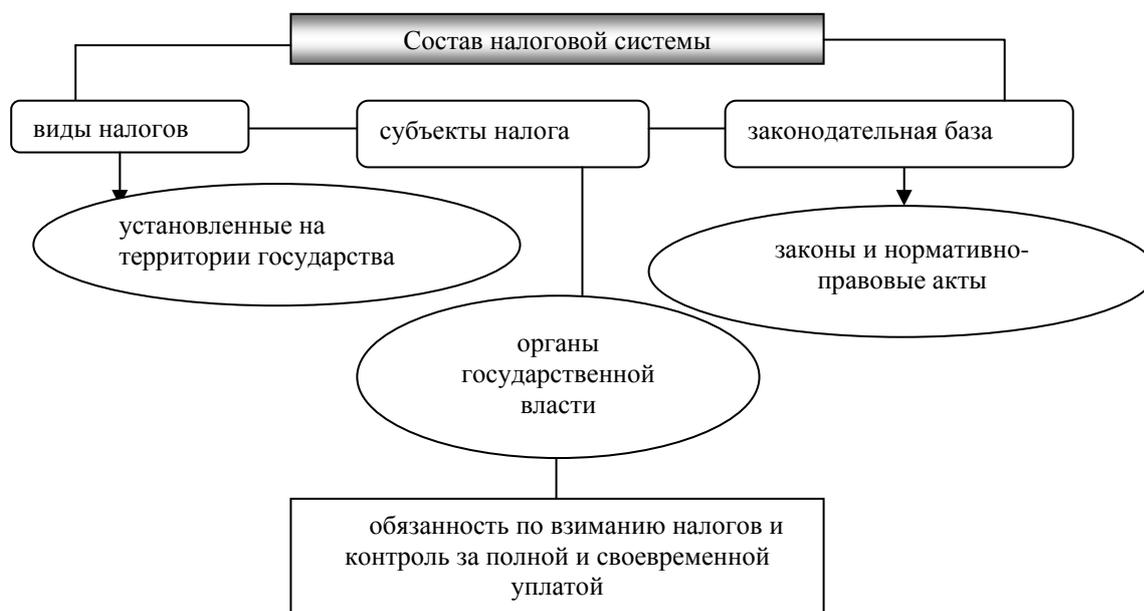


Рисунок 3 – Состав налоговой системы в открытой экономике

Еще с появлением государства обсуждаются принципы построения налоговой системы. Ещё Адам Смит в своей книге «Исследование о природе и причинах богатства народов» в 1776 г. сформулировал четыре правила, которые существуют до сих пор [2] (рис. 4).

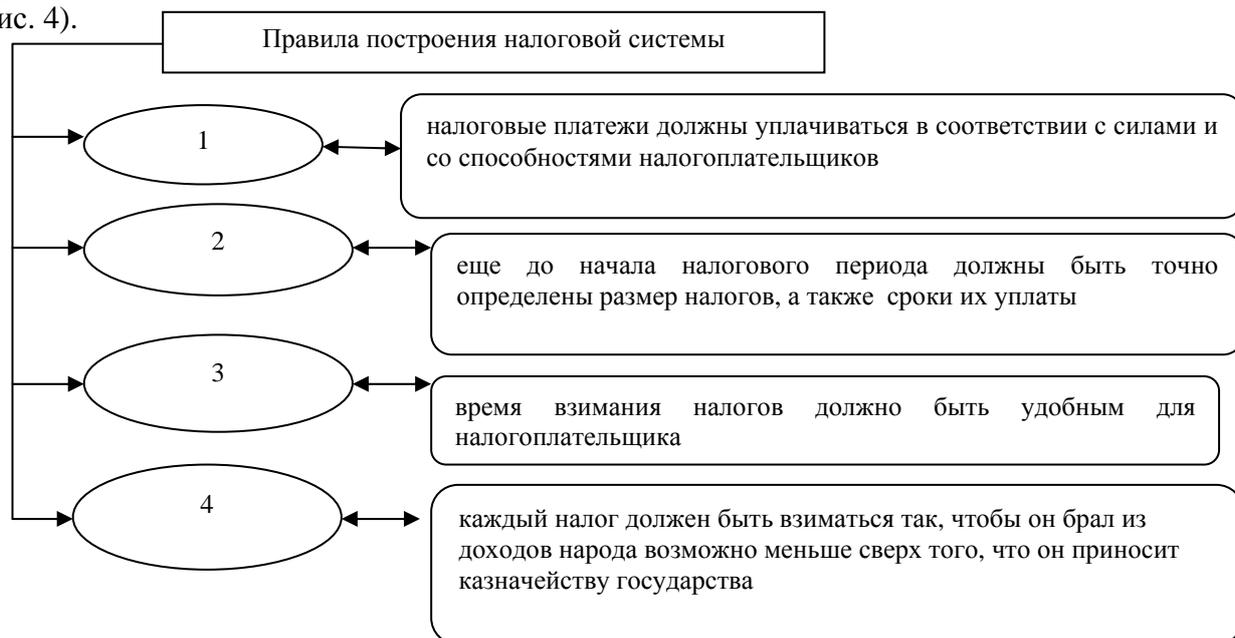


Рисунок 4 - Правила построения налоговой системы, сформулированные Адам Смитом

Сегодня эти принципы изменены в соответствии с изменениями нового времени и экономики стран.

Современные принципы налогообложения - это основа для формирования налогово-правовой политики любого государства. Все принципиальные для системы налогообложения установки разделяются на две подсистемы: классические принципы налогообложения и внутринациональные. Современные принципы налогообложения представлены на рисунке 5.



Рисунок 5 - Современные принципы налогообложения

Налоговая система складывающаяся в открытой экономике, имеет свои особенности, поэтому важно определение открытой экономики.

Есть несколько подходов в определении данного понятия.

Они близки по содержанию, но различия позволяют получить более полное представление об изучаемом явлении (рис. 6).

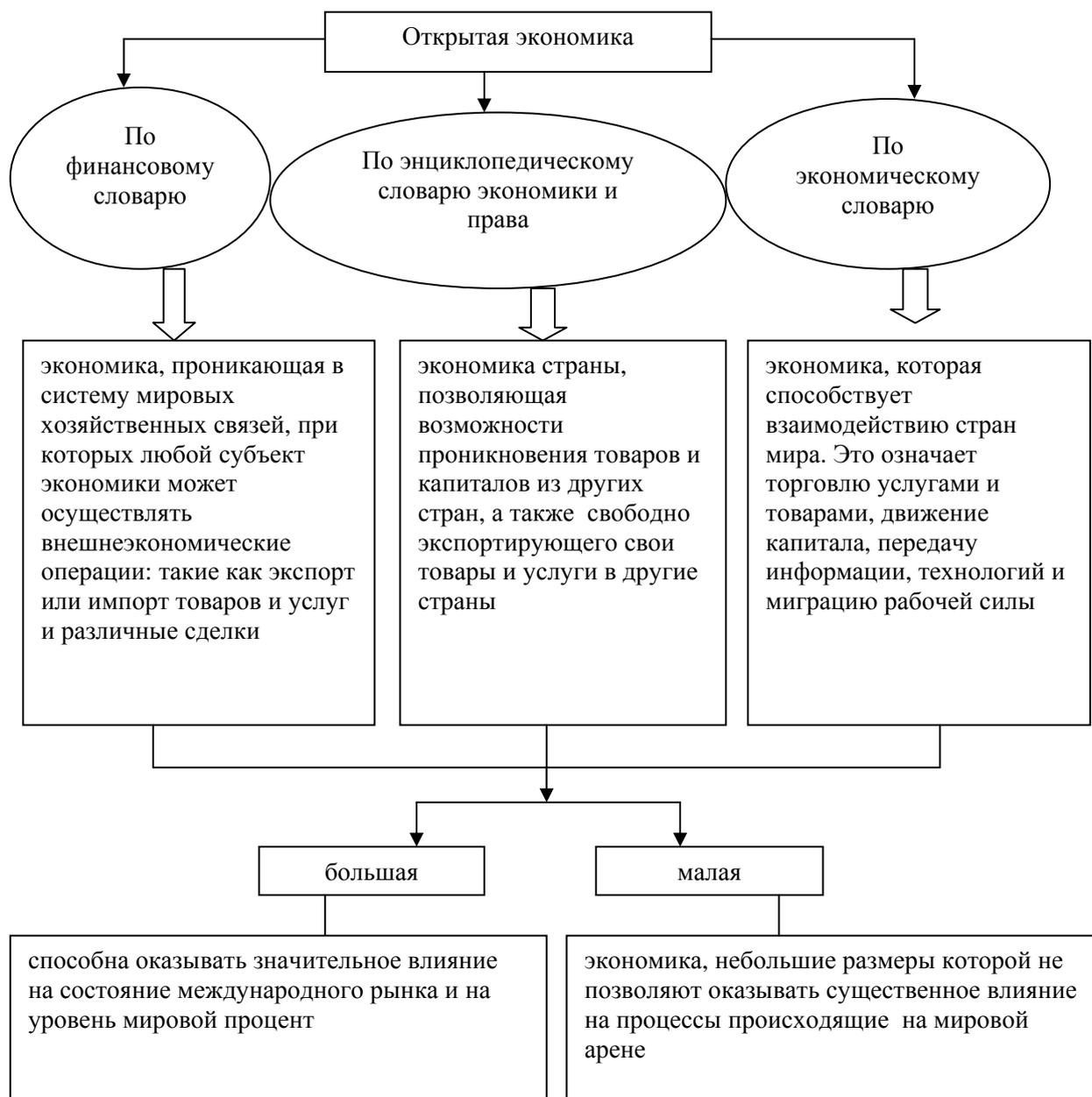


Рисунок 6 - Определения открытой экономики из различных источников

Открытая экономика, т.е. национальная экономика, которая оказывает значительное влияние в мировой экономике, способствует появления условий, представленных на рисунке 7 [3]

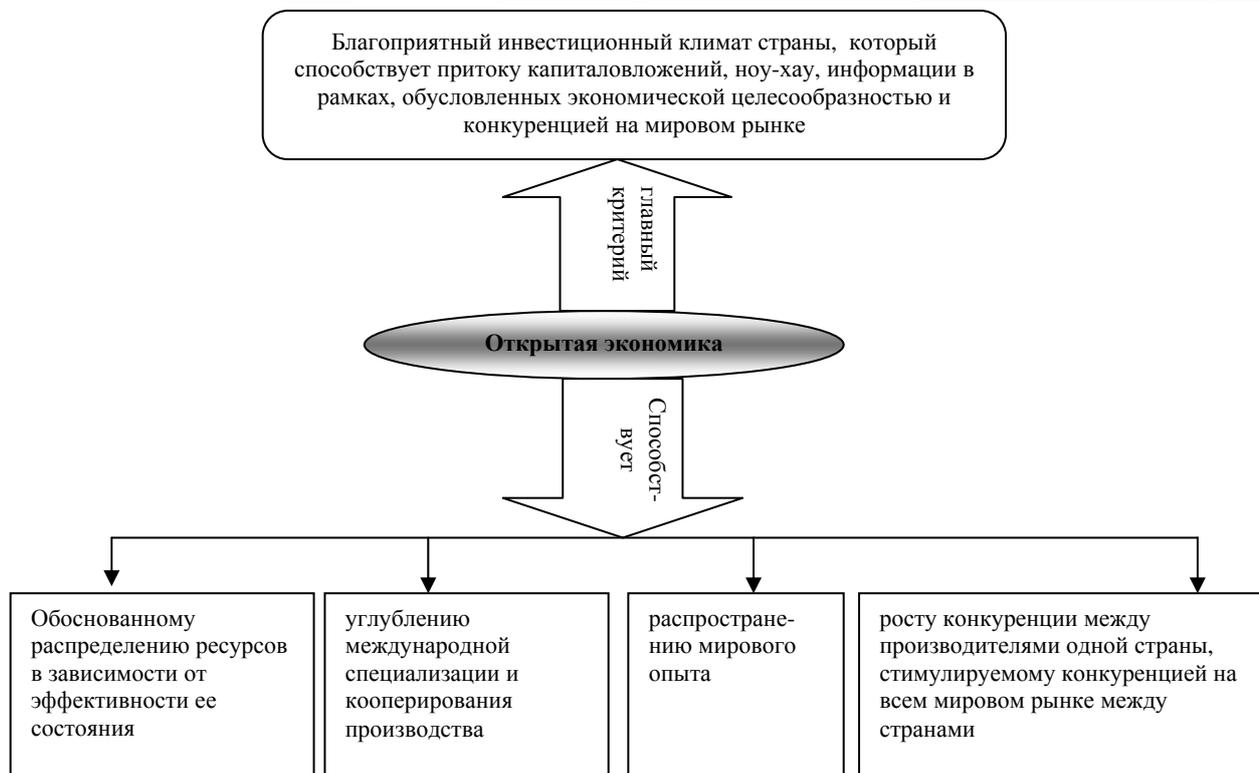


Рисунок 7 - Роль открытой экономике на мировом рынке

Таким образом, налоговая система открытой экономики характеризуется составом налогов и сборов, которые представлены на рисунке 8.

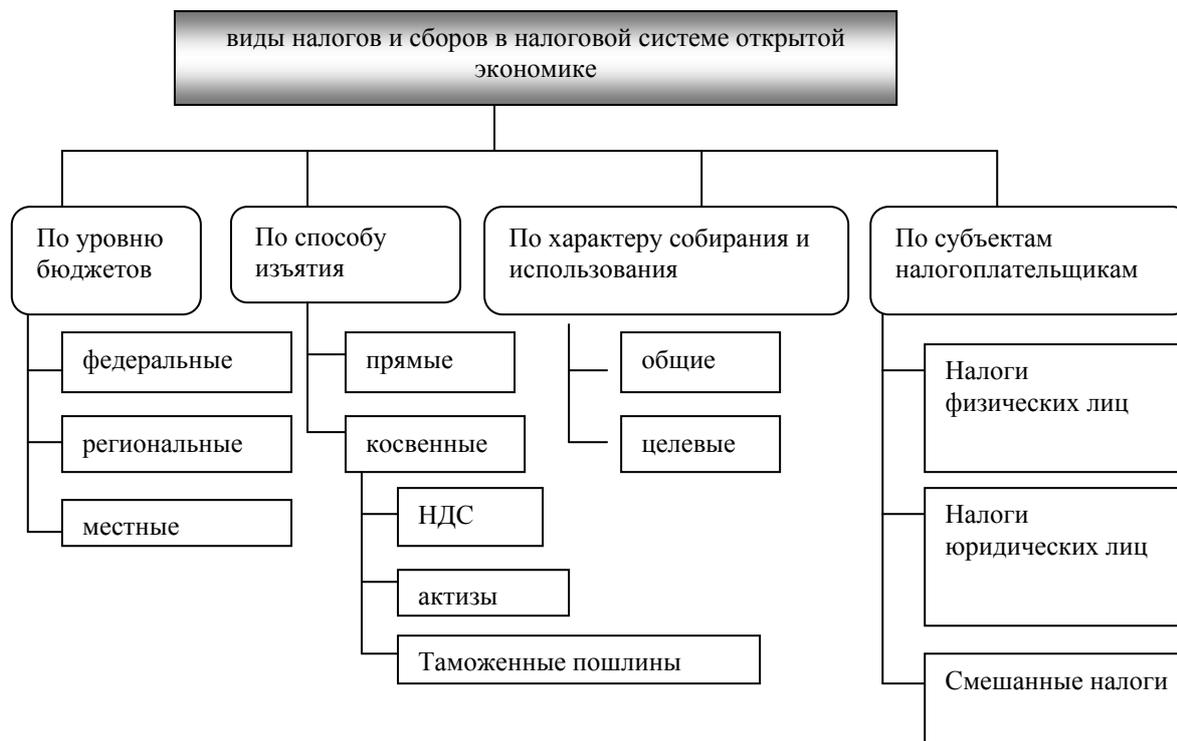


Рисунок 8 - Виды налогов и сборов в открытой экономике

Систему налогообложения можно считать стабильной и, следовательно, благоприятной для предпринимательской деятельности и всей системы в экономике, если остаются неизменными главные принципы налогообложения, состав налоговой системы, наиболее значимые элементы.

Налогообложение с точки зрения теории и практики в открытой экономике

представлено на рисунке 9 [5].

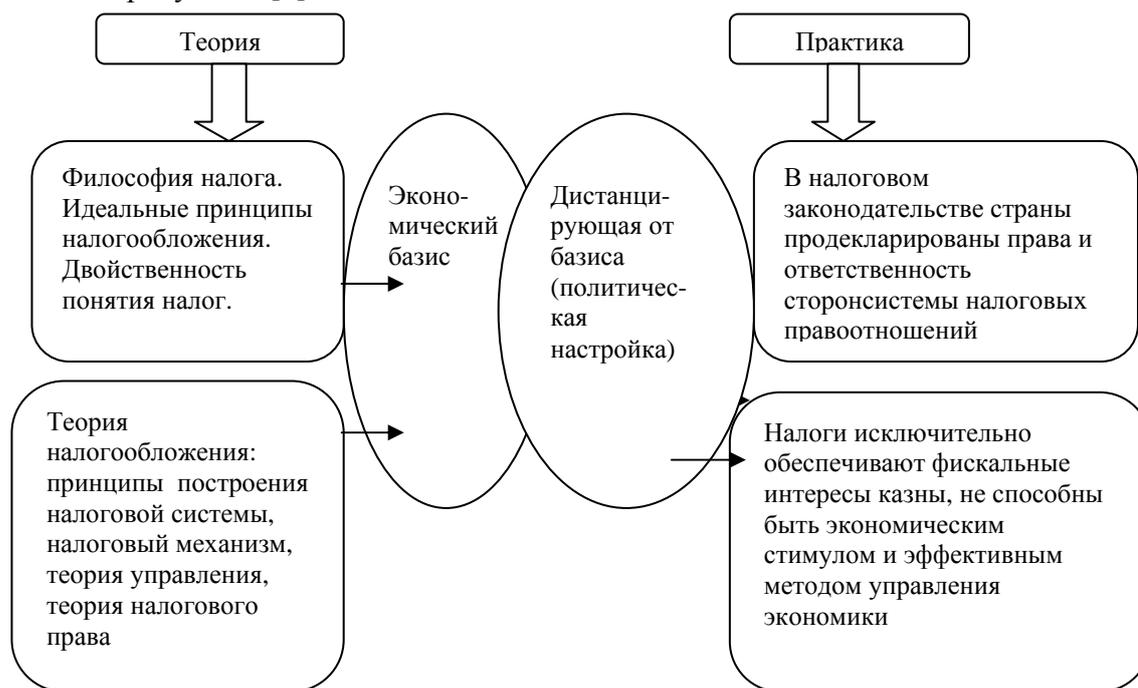


Рисунок 9 - Налогообложения в открытой экономике с точки зрения теории и практики

Факторы, влияющие на функционирование налоговой системы в открытой экономике представлены на рисунке 10. [4]



Рисунок 10 – Факторы, влияющие на налоговую систему в открытой экономике

Таким образом, в условиях рыночной экономики любое государство широко использует налоговую политику. Для функционирования налоговой системы в открытой экономике особо важное значение имеет отработка принципов построения налоговой системы, а так же ее состав и факторы влияющие на ее функционирование.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Кацка, А.В. Налоги [Текст] / А.В. Кацка. - Дело и Сервис. - 2009 - 144 с.
2. Евстигнеев, Е.Н. Основы налогового планирования [Текст] / Е.Н. Евстигнеева. - СПб.: Питер, 2010-345 с.
3. Телятников, Н.Б. Особенности развития налоговой системы России [Текст] / Н.Б. Телятников. - Саратов: Издательский центр Саратовской государственной экономической академии, 2008. - 456 с.
4. Экономическая теория: учебник. изд. испр. и доп. [Текст] /под общ.иред. акад. В.И. Видяпина, А.И. Добрынина, Г.П. Журавлевой, Л.С. Тарасевича. - М.: ИНФРА-М, 2008.
5. Скворцов, О.В. Налоги и налогообложение: уч. пос. [Текст] – М.: Академия, 2008 - 362 с.

**Мошонкин Алексей Валентинович**

Южно-Российский институт – филиал ФГБОУ ВПО «Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ»  
344002, г. Ростов-на-Дону, ул. Пушкинская, д. 70  
Тел.: (8-863) 69-71-86  
E-mail: orelbuin@yahoo.com

A. V. MOSHONKIN

**FEATURES OF THE TAX SYSTEM IN THE OPEN ECONOMY**

*In the article the author discussed the content of the category «tax system» from the point of view of various authors determined the structure of the tax system in an open economy, opened the modern principles of taxation, and studied the factors affecting the tax system in an open economy.*

**Keywords:** tax system, open economy, the principles of taxation.

**BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)**

1. Kacka, A.V. Nalogi [Tekst] / A.V. Kacka. - Delo i Servis. - 2009 - 144 s.
2. Evstigneev, E.N. Osnovy nalogovogo planirovanija [Tekst] / E.N. Evstigneeva. - SPb.: Piter, 2010-345 s.
3. Teljatnikov, N.B. Osobennosti razvitija nalogovoj sistemy Rossii [Tekst] / N.B. Teljatnikov. - Saratov: Izdatel'skij centr Saratovskoj gosudarstvennoj jekonomicheskoi akademii, 2008. - 456 s.
4. Jekonomicheskaja teorija: uchebnik. izd. ispr. i dop. [Tekst] /pod obshh.ired. akad. V.I. Vidjapina, A.I. Dobrynina, G.P. Zhuravlevoj, L.S. Tarasevicha. - M.: INFRA-M, 2008.
5. Skvorcov, O.V. Nalogi i nalogooblozhenie: uch. pos. [Tekst] – M.: Akademija, 2008 - 362 s.

**Moshonkin Aleksej Valentinovich**

South-Russian Institute - a branch «Russian Academy of National Economy and Public Administration under the President of the Russian Federation»  
344002, Rostov-on-Don, str. Pushkinskaya, 70  
Numb.: (8-863) 69-71-86  
E-mail: orelbuin@yahoo.com

# **НАУЧНОЕ РАЗВИТИЕ ЭКОНОМИКИ** **И УПРАВЛЕНИЯ ПРЕДПРИЯТИЕМ**

УДК 338

Н.М. ИЗМАИЛОВА

## **ЭКОНОМИЧЕСКИЕ ЗАКОНОМЕРНОСТИ РАЗВИТИЯ ПОЛИКЛАСТЕРНОГО ПРОИЗВОДСТВА**

*Кластеры характеризуются различными признаками - по совместному пространственному размещению производителей, поставщиков услуг, образовательных и научно-исследовательских учреждений, финансовых и других частных и государственных структур, связанных посредством кластерных связей различного типа. Относительно слабая инновационная активность российской экономики во многом была задана и слабостью формирования кластеров как базовых элементов будущей поликластерной экономики. Экономическая организация кластерного производства воплощает основные императивы современного инновационного процесса: поликластеры могут рассматриваться как уменьшенные до микроэкономических масштабов инновационные системы, а эффективные кластеры являются типовыми моделями инновационного производства.*

**Ключевые слова:** *индустриальные кластеры, инновационная активность, кластеризация российской экономики.*

Конкурентное преимущество поликластеров в организационно-управленческой сфере состоит в том, что они преодолевают традиционное разграничение отраслей промышленности и их обособленность от сферы услуг. Как справедливо отмечают Л. Марков, М. Ягольницер, «на смену упрощенным подходам к классификации кластеров, опирающимся в качестве критерия их выделения лишь на одну характеристику (уровень промышленного охвата, характер доминирующих связей, территориальный охват, этап жизненного цикла) пришли многомерные подходы.

В основе этих подходов, как правило, лежат исследования множества конкретных пространственно-экономических феноменов.

Благодаря им стало возможным идентифицировать основные особенности природы знания, технологических режимов, промышленных и управленческих структур в различных типах кластеров» [1].

Для процесса инноваций глобализация приносит как новые возможности, так и вызовы. Это подразумевает максимально эффективное использование информационно-коммуникационных технологий, расширение рынков, потребность в большей специализации и повсеместное выделение большего количества средств на исследования и разработки [2].

Формирование и развитие высокотехнологичного промышленного кластера обычно стимулируется усилиями предпринимателей, которые учитывают возможность кризисных явлений в экономике.

Крупные кластеры обязательно включают инфраструктуру продуктово-родственных отраслей промышленности и учреждения научной направленности, что обеспечивает им высокие темпы развития и финансовую устойчивость. Для кластеров важна способность есопотіс экономических агентов привлекать необходимые ресурсы и институты для поддержки работы кластеров.

Принято различать два типа кластеров («вертикальные» и «горизонтальные»). Вертикальные кластеры состоят из внутриотраслевых фирмы, связанных посредством единой категории субъектов (покупателя-продавца) рыночных сделок, тогда как участники горизонтальных кластеров объединяет некий общий фактор - рынок конечных продуктов, общие технологии, ноу-хау или природные ресурсы.

По сфере действия различают кластеры государственного (общественного) сектора, которые сосредоточены на решении национальных вопросов (например, политика, инфраструктура, масштабы), национальные кластеры, деятельность которых направлена на развитие международной конкурентоспособности с учетом ключевых отраслей промышленности, региональные и коммерческие кластеры.

Кластер отличается тем, что он фактически охватывает все фазы, стадии и сделки, признанные в границах официальной рыночной экономики. Вместе с тем возникновение кластеров доказывает, что отдельные фирмы всегда являются элементами более крупных производственно-экономических систем. И рыночность, и системность кластеров обеспечивается такими свойствами, как вертикально-горизонтальное строение, и как организация единой цепочки создания стоимости.

Отличительной чертой кластерной организации экономики является многосубъектность их партнёрских отношений, поскольку в качестве контрагентов они включают образовательные, академические и правительственные партнеры. Как справедливо отмечает В. Дикарева, «исследование процессов управления инновационным развитием в условиях предпринимательских объединений показывает, что для успешного функционирования этой формы организации бизнеса прежде всего необходимо проведение тщательной подготовки процедуры формирования объединений, осознание единства интересов и стратегических целей партнеров, а также определение пределов партнерских отношений» [3].

Системная функция кластеров – выход за рамки традиционных сегментов промышленности и преодоление традиционных институциональных барьеров для приобретения конкурентных преимуществ для данного кластера. Для эффективного функционирования кластеров особое значение имеют информационные потоки.

В практическом аспекте важное направление в исследовании формирования кластеров имеет определение «пространственной близости», значимой характеристики для эффективного функционирования кластера, поскольку территориальная отдалённость затрудняет реализацию внутрикластерных отношений. Практика показала, что пространственные масштабы кластера определяются как площадь, покрываемая в течение часа езды по автотрассе.

Все, что превышает это расстояние, препятствует регулярным, неформальным взаимодействиям. Поликластерным можно считать проект строительства «Кавказской Кремниевой долины», концепция которого предусматривает формирование в границах Северного Кавказа высокотехнологичного производственного кластера кремниевой продукции для солнечной энергетики.

Общий объем инвестиций в проект оценивается в 32,035 миллиардов рублей, заявленный объем выпускаемой продукции - 39 миллиардов рублей в год при окупаемости от двух до семи лет.

Реализация проекта основана на условиях частно-государственного партнерства с равным объемом инвестиций каждой стороны [4].

Самостоятельным аспектом теории и практики кластерной экономики является вопрос о так называемых «жизненных циклах» функционирования кластера. Их выявление и изучение приобретает особую важность потому, что все существующие кластеры находятся на разных этапах своего жизненного цикла.

В центре современной экономической теории индустриальных кластеров – предпосылки их формирования и реализация этих предпосылок на практике. С этих позиций особое внимание уделяется потенциальным кластерам, их оптимальному контуру, накоплению критической массы, необходимой для становления данного кластера, а также его позиционирование как уникального звена национальной экономики. А это позволяет выделить особую категорию кластеров – «молодые кластерные образования», которые важны для отраслевой и региональной динамики национальной экономики.

И хотя на начальном этапе такие кластеры не в состоянии выступить пространством трудоустройства незанятых, в дальнейшем именно это качество становится доминирующим.

Таким образом, общетеоретический вывод состоит в том, что кластерами признаются такие производственные звенья (и государственного, и предпринимательского сектора), которые характеризуются как уникальными компетенциями, так и международной конкурентоспособностью, обеспечивая ускоренный рост рыночного пространства. Соответственно, поликластерная экономика означает систему кластеров, приобретающих статус доминантной формы экономической организации производства.

При этом, «чтобы способствовать формированию кластеров в России, необходимо поощрять развитие связей между крупными предприятиями, с одной стороны, и малым и средним предпринимательством - с другой» [5].

Хотя процесс кластеризации современной экономики является состоявшейся закономерностью её структурной динамики, однако теоретическая характеристика кластеризации продолжает оставаться дискуссионной, поскольку не существует устоявшегося общепризнанного определения этой категории.

Во многом это объясняется тем, что реальность кластеризации очень многообразна, включая, в том числе и агломерации, промышленные районы, бизнес-сети, формы распространения знаний, инновационные системы.

Кроме того, как справедливо отмечается в литературе, «современное состояние экономики характеризуется высокой степенью стремления бизнеса к экономической и пространственной интеграции.

Это стремление обусловлено желанием снижения конъюнктурных рисков, увеличения степени контроля ресурсов и рынков сбыта, получения синергетических и мультипликативных эффектов» [6].

С разной степенью интенсивности, но процесс кластеризации, то есть кластерной реструктуризации производства, происходит во всех странах и во сферах экономики. И объясняется это тем, что создание индустриальных кластеров уже давно управленческой наукой рассматривается необходимой основой приобретения национальной экономикой глобального конкурентного преимущества. Именно поэтому теория индустриальных кластеров и приобрела широкое распространение в течение последних десятилетий в различных кругах бизнес-сообщества и в таких областях экономики, как региональное развитие, государственная экономическая политика, ускорение промышленной динамики. Это означает, что кластерная теория стала стандартной концепцией и инструментом содействия развитию глобального, национального, макроэкономического, регионального и муниципального уровней конкурентоспособности, инновации и экономического роста. И всё это обеспечивает механизм движения к поликластерному производству и концепции поликластерной экономики.

С позиций конкретной экономики промышленные кластеры представляют собой такие группы (ассоциации) коммерческих предприятий и некоммерческих организаций, для которых членство в такой группе является важным элементом роста индивидуальной конкурентоспособности каждого члена фирмы.

Жизнестойкость кластеру обеспечивает то обстоятельство, что большинство его участников не конкурируют между собой напрямую, поскольку они обслуживают разные сегменты одной отрасли.

В этой ситуации они имеют много общих черт и возможностей, и вынуждены преодолевать многочисленные однородные ограничения и препятствия на пути роста производительности труда на индивидуальном производстве.

По мнению А.С. Соболева, «в соответствии со стоимостным подходом к управлению формальная вертикальная интеграция создает предпосылки для увеличения общей стоимости компаний за счет воздействия факторов системной синергии. В то же время вполне реальной представляется ситуация, когда отдельные компании могут обеспечить более высокий

прирост стоимости за период за счет более высокого уровня гибкости и адаптивности в управлении нематериальными активами.

Таким образом, кластерная форма инновационной интеграции может обладать преимуществами по сравнению с формированием вертикально интегрированных компаний».

Из этого следует, что участники промышленного кластера извлекают выгоду из производственной координации и взаимной инфраструктурной поддержки по улучшению условий коммерческой активности в областях, представляющих общий интерес для всех членов кластеров, без угрозы или деформации конкурентного механизма. Кроме того, промышленные кластеры становятся эффективным инструментом для конструктивного сотрудничества между связанными компаниями и их поставщиками, правительственными учреждениями и другими хозяйственными учреждениями, обеспечивая приток государственных и частных инвестиций для улучшения условий функционирования в различных отраслях национальной экономики.

Практика большинства национальных экономик демонстрирует, что кластерная организация экономики является самой эффективной формой в аспекте обеспечения экономического роста и сокращения транспортных расходов. Это обеспечивается тем, что посредники (в логистике производства, движения и потребления промежуточных товаров) эффективны только в том случае, если обеспечивают получение материалов в пределах одной отрасли, а не приобретая их от множества отраслей.

Сама же поликластерная экономика возможна только как результат сотрудничества и взаимной зависимости между государством и бизнесом в национальных масштабах. Такое сотрудничество имеет решающее значение для устранения препятствий на пути создания поликластерного производства, снизить ненужные расходы, а также создавать необходимые инновационные материалы, информацию и инфраструктуру. При этом важно отметить, что поликластерная экономика требует изменения роли государства в организации национального бизнеса в достижении конкурентоспособности и процветания, суть которого состоит в том, что правительство должно стремиться к созданию среды, которая поддерживает рост производительности труда в границах кластерной сферы национальной экономики.

Фактически это предполагает сокращение роли государства в таких областях, как создание торговых барьеров и ценообразование, с компенсацией в виде возрастания активности государства в обеспечении реальной конкуренции, обеспечении высокого качества образования и профессиональной подготовки).

В создании поликластерного производства роль государства чрезвычайно возрастает, здесь оно должно прямо вмешиваться в процесс конкуренции между кластерами с целью поддержки наиболее эффективных, в улучшение условий труда для роста его производительности, в процесс повышения качества и эффективности инфраструктуры, а также в стимулирование инноваций.

Становление поликластерного производства обнаруживает следующие экономические закономерности:

1. Конкурентные преимущества кластерно-объединяемых компаний находятся за пределами этих фирм и потому они нуждаются в ассоциациях кластерного типа;
2. Наряду с правительством, стимулирующую роль в становлении кластерной экономики играют инвестиции в форме коллективных активов, что влечёт за собой более активную роль инвестиционных фондов индустриальных кластеров в отличие от инвестиционных фондов промышленных ассоциаций;
3. В развитых странах предпосылки для формирования поликластерной экономики и создать, и реализовать гораздо легче, чем сконцентрировать ресурсы в ключевых отраслях промышленности в менее развитых странах;
4. Особое значение для возникновения поликластерной экономики имеет наличие достаточной инфраструктурной сети. Это объясняется тем, что при увеличении степени концентрации промышленных предприятий выгоды получают от развития сложных

институциональных и физических инфраструктур в соответствии с потребностями конкретной отрасли (в частности, имеются в виду – пути сообщения, местная сеть товарооборота, зарубежные офисы постпродажного сервиса, распределительные центры, центры снабжения продукцией данного индустриального кластера);

5. В поликластерной экономике базовый кластер становится инструментом и формой реализации экономических и социальных выгод, которые возникают в результате кластеризации;

6. Сплошная кластеризация национальной экономики повышает количественные пространственные и отраслевые параметры как критические значения для промышленных ассоциаций;

7. На начальном этапе кластеризации возможно некоторое ослабление экономики и наступления отрицательного эффекта, в зависимости от той фазы жизненного цикла, в которой пребывают национальные кластеры.

В поликластерной экономике возможно появление особого типа кластеров – «асинхронных» кластеров, которые могут быть определены как случайные пространственные агломерации фирм с уникальными рыночными возможностями, что выводит их из зоны массовой конкуренции.

В теоретическом плане кластерная комбинация производительных сил может привести к парадоксальному выводу, согласно которому все виды деятельности в национальной экономике, в конечном счете, будут сконцентрированы в ограниченном пространстве, побуждаемые к этому неограниченным преимуществом такой локальной концентрации материальных ресурсов, капитала и труда. Однако этому препятствует совокупность внутренних и внешних факторов различных темпов экономического роста, инновационных преобразований и применяемых экономических форм производства.

## СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Телятников, Н.Б. Мезоэкономические системы: проблемы типологии [Текст] / Н.Б. Телятников, Л.С. Марков, М.А. Ягольницер // Регион: экономика и социология. - 2008. - №1. - С. 32.
2. Коклан, Д. Знания, инновации и творческий потенциал как основа экономического развития в XXI веке [Текст] / Д. Коклан, Дж. Коннел, И. Мерфи // Вестник международных организаций. - 2010. - №3. - С. 26.
3. Дикарева, В.А. Реализация организационно-управленческих нововведений в предпринимательских инновационных промышленных объединениях [Текст] / В.А. Дикарева // Креативная экономика. - 2009. - № 1 (25). - С. 27-32.
4. Думная, Н.Н. Смена микроэкономических структур: кластеры и аутсорсинг [Текст] / Думная, Н.Н. // Экономические науки. - 2012. - №4(89). - С.32.
5. Семидоцкий, В.А. Пространственная и экономическая интеграция бизнеса как фактор регионального социально-экономического развития [Текст] / В.А. Семидоцкий, Ю.М. Шамара // Экономические науки. - 2010. - №9(70). - С. 138.
6. Соболев, А.С. Методологические аспекты управления интеллектуальным капиталом промышленного комплекса [Текст] / А.С. Соболев // Вопросы экономики и права. - 2012. - №1. - С. 171.

### **Измаилова Наима Муратовна**

Северо-Осетинского государственного университета им. К.Л. Хетагурова  
Соискатель кафедры «Экономика и предпринимательство»  
362002, г. Владикавказ, ул. Ватутина, 46  
E-mail: Naima\_09@mail.ru

---

N.M. IZMAILOVA

## LAWS OF ECONOMIC DEVELOPMENT POLIKLASTERNOGO PRODUCTION

*The clusters are characterized by various symptoms - joint of the spatial placement of manufacturers, service providers, educational governmental and research institutions, financial and other private and public entities, linked by ties of various types of cluster. The relatively weak innovation activity of the Russian economy has largely been defined and the weakness of the formation of clusters as the basic elements of the future poliklaster economy. The economic organization of the cluster production embodies the basic imperatives of the modern innovation process can be con poliklastery regarded as reduced to the extent of the innovative micro WIDE system, and effective clusters are typical model of innovation production.*

**Keywords:** industrial clusters, innovation activity, clustering of the Russian economy.

### BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)

1. Teljatnikov, N.B. Mezojekonomicheskie sistemy: problemy tipologii [Tekst] / N.B. Teljatnikov, L.S. Markov, M.A. Jagol'nicer // Region: jekonomika i sociologija. - 2008. - №1. - S. 32.
2. Koklan, D. Znaniya, innovacii i tvorcheskij potencial kak osnova jekonomicheskogo razvitija v XXI veke [Tekst] / D. Koklan, Dzh. Konnel, I. Merfi // Vestnik mezhdunarodnyh organizacij. - 2010. - №3. - S. 26.
3. Dikareva, V.A. Realizacija organizacionno-upravlencheskih novovvedenij v predprinimatel'skih innovacionnyh promyshlennyh ob#edinenijah [Tekst] / V.A. Dikareva // Kreativnaja jekonomika. - 2009. - № 1 (25). - S. 27-32.
4. Dumnaja, N.N. Smena mikrojekonomicheskikh struktur: klasteri i outsorsing [Tekst] / Dumnaja, N.N. // Jekonomicheskie nauki. - 2012. - №4(89). - S.32.
5. Semidockij, V.A. Prostranstvennaja i jekonomicheskaja integracija biznesa kak faktor regional'nogo social'no-jekonomicheskogo razvitija [Tekst] / V.A. Semidockij, Ju.M. Shamara // Jekonomicheskie nauki. - 2010. - №9(70). - S. 138.
6. Sobolev, A.S. Metodologicheskie aspekty upravlenija intellektual'nym kapitalom promyshlennogo kompleksa [Tekst] / A.S. Sobolev // Voprosy jekonomiki i prava. - 2012. - №1. - S. 171.

#### **Izmailova Naima Muratovna**

North Ossetian State University K.L. Khetagurova  
Seeker of «Economics and Entrepreneurship»  
362002, Vladikavkaz, str. Vatutina, 46  
E-mail: Naima\_09@mail.ru

**Уважаемые авторы!**  
**Просим Вас ознакомиться с основными требованиями**  
**к оформлению научных статей.**

- Объем материала, предлагаемого к публикации, измеряется страницами текста на листах формата А4 и содержит от 3 до 7 страниц; все страницы рукописи должны иметь сплошную нумерацию.

- Статья предоставляется в 1 экземпляре на бумажном носителе и в электронном виде (по электронной почте или на любом электронном носителе).

- В одном сборнике может быть опубликована только **одна** статья **одного** автора, включая соавторство.

- Статьи должны быть набраны шрифтом Times New Roman, размер 12 pt с одинарным интервалом, текст выравнивается по ширине; абзацный отступ – 1,25 см, правое поле – 2 см, левое поле – 2 см, поля внизу и сверху – 2 см.

- Название статьи, а также фамилии и инициалы авторов обязательно дублируются на английском языке.

- К статье прилагается перечень ключевых слов на русском и английском языке.

- Сведения об авторах приводятся в такой последовательности: Фамилия, имя, отчество; учреждение или организация, ученая степень, ученое звание, должность, адрес, телефон, электронная почта.

- В тексте статьи желательно:

- не применять обороты разговорной речи, техницизмы, профессионализмы;

- не применять для одного и того же понятия различные научно-технические термины, близкие по смыслу (синонимы), а также иностранные слова и термины при наличии равнозначных слов и терминов в русском языке;

- не применять произвольные словообразования;

- не применять сокращения слов, кроме установленных правилами русской орфографии, соответствующими государственными стандартами.

- Сокращения и аббревиатуры должны расшифровываться по месту первого упоминания (вхождения) в тексте статьи.

- **Формулы** следует набирать в редакторе формул Microsoft Equation 3.0. **Формулы, внедренные как изображение, не допускаются!**

- **Рисунки** и другие иллюстрации (чертежи, графики, схемы, диаграммы, фотоснимки) следует располагать непосредственно после текста, в котором они упоминаются впервые.

- Подписи к рисункам (полужирный шрифт курсивного начертания 10 pt) выравнивают по центру страницы, в конце подписи точка не ставится:

*Рисунок 1 – Текст подписи*

С полной версией требований к оформлению научных статей Вы можете ознакомиться на сайте [www.gu-unprk.ru](http://www.gu-unprk.ru).

*Плата с аспирантов за опубликование статей не взимается.*

**Материалы статей печатаются в авторской редакции**  
**Право использования произведений предоставлено авторами на основании**

*Адрес учредителя журнала:*

федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего профессионального образования «Государственный университет - учебно-научно-производственный комплекс»  
302020, г. Орел, Наугорское шоссе, 29  
Тел.: (4862) 42-00-24  
Факс: (4862) 41-66-84  
[www.gu-unpk.ru](http://www.gu-unpk.ru)  
E-mail: [unpk@ostu.ru](mailto:unpk@ostu.ru)

*Адрес редакции:*

федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего профессионального образования «Государственный университет - учебно-научно-производственный комплекс»  
302020, г. Орел, Наугорское шоссе, 40  
Тел./факс: (4862) 41-98-60  
[www.gu-unpk.ru](http://www.gu-unpk.ru)  
E-mail: [LVP\\_134@mail.ru](mailto:LVP_134@mail.ru)

*Материалы статей печатаются в авторской редакции*

*Право использования произведений предоставлено авторами на основании п. 2 ст. 1286 Четвертой части Гражданского Кодекса Российской Федерации*

Корректор, компьютерная верстка  
Е.Г. Дедкова

Подписано в печать 25.03.2013 г.  
Формат 70x108 1/16. Усл. печ. л. 7.  
Тираж 1000 экз.  
Заказ № 278/13П1

Отпечатано с готового оригинал-макета на полиграфической базе  
ФГБОУ ВПО «Государственный университет - УНПК»  
302030, г. Орел, ул. Московская, 65