

Содержание

Наука социального управления и общественного развития

Ямщикова Т.Н. Творческая активность и ориентация школьников на научную деятельность.....	3
Качелин А.С. Быть или не быть: газовый альянс.....	11
Новакова С.Ю. Перспективы и риски развития ипотечного рынка жилья в России.....	16

Научная область использования учетно-аналитических систем

Попова Л.В. Формирование стоимости готовой продукции в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности.....	20
Маслова И.А., Павлова Т.О. Научно-методические и нормативно-правовые аспекты учетно-аналитического обеспечения социальной и отраслевой бюджетной поддержки.....	26
Воронова Е.Ю. Неинституциональное влияние в управленческом учете.....	33
Гудков А.А. Формирование управленческой учетно-аналитической системы налоговых затрат на предприятии.....	41
Алимов С.А. Теоретические основы управленческого учета оказания услуг пассажирских перевозок.....	47
Агошкова Н.Н. Совершенствование организации и учета переоценки основных средств в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности.....	53
Попова А.Х. Методика осуществления налогового аудита.....	59
Константинов В.А. Разработка системы бухгалтерского (управленческого) учета и внутренней отчетности на малом металлообрабатывающем производственном предприятии.....	64
Макарова Е.Н. Особенности оказания сопутствующих услуг в области аудита налогообложения.....	70
Крючков В.Г. Основные принципы предоставления информации в системе управленческого учета.....	73
Маслов Б.Г. Модели учетно-аналитической системы подакцизной продукции.....	78

Научные направления в области финансов, налогов и кредита

Коростелкина И.А. Модернизация методики определения налогового потенциала муниципального образования.....	88
Исламов Ф.Ф. Мировой финансовый кризис и страховой рынок России.....	92
Савкина Е.С. Основные виды налогового планирования и прогнозирования на государственном уровне и методы их осуществления.....	99
Варакса Н.Г. Дифференцированная модель специального режима налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей.....	107
Васильева М.В. Анализ и оценка динамики и структуры задолженности по налогам и сборам.....	113
Золочевская Е.Ю. Методики планирования налога на прибыль на уровне экономического субъекта.....	121

Научное развитие экономики и управления предприятием

Грачев А.В. Экономико-информационные циклы криминализации экономических отношений.....	127
Малеев Г.В. Институционализация энергоэффективности как фактор модернизации российской экономики.....	136
Щербачев Д.А. Формирование системы антикризисного управления на основе комплексного внедрения методологии программирования, ориентированного на результат.....	141
Коростелкин М.М. Теоретические основы бизнес-процессов предприятий, оказывающих транспортные услуги.....	145

Редакционный совет:

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

Редколлегия:

Главный редактор:
Попова Л.В., д-р. экон. наук, проф.

Заместители

главного редактора:

Маслов Б.Г., канд. экон. наук, доц.
Дрожжина И.А., канд. экон. наук, доц.
Варакса Н.Г., канд. экон. наук, доц.

Члены редколлегии:

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

Ответственный за выпуск:

Дедкова Е.Г.

Адрес редакции:

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

Зарег. в Федеральной службе по надзору в сфере связи и массовых коммуникаций.
Свидетельство: ПИ № ФС77-35716 от 24 марта 2009 года

Подписной индекс 29503

по объединенному каталогу «Пресса России»

© ОрелГТУ, 2010

Editorial council:

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

Prof., president

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

Prof., vice-president

Borzenkov M.I., *Candidate Sc.*

Tech., Assistant Prof.

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

Prof.

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

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

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

Prof.

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

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

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

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

Editorial Committee:

Editor-in-chief:

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

Editor-in-chief Assistants:

Maslov B.G., *Candidate Sc. Ec.,*

Assistant Prof.

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

Assistant Prof.

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

Assistant Prof.

Associate Editors:

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

Getman V.G., *Doc. Sc. Ec., Prof.*

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

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

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

Assistant Prof.

Responsible for edition:

Dedkova E.G.

Address:

302020 Orel,

Naugorskoye Chaussee, 40

(4862) 41-98-60

www.ostu.ru

E-mail: ecgum@ostu.ru

Journal is registered in Federal Agency of supervision in sphere of communication and mass communications. The certificate of registration ПИ № ФЦ77-35716 from 24.03.09

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

© OSTU, 2010

Contents

Science of social management and social development

Yamschikova T.N. Creative activity and orientation of schoolboys to scientific activity	3
Kachelin A.S. To be or not to be: gas alliance	11
Novakova S.U. Prospects and risks of mortgage housing market in Russia	16

Scientific area of use of registration-analytical systems

Popova L.V. Formation of cost of finished goods according to the International standards of the financial reporting	20
Maslova I.A., Pavlova T.O. Scientific-methodological and normative-legal aspects of accounting and analytical support for social and sectoral budget support	26
Voronova E.U. Non-institutional influence in managerial accounting	33
Gudkov A.A. Formation of management accounting and analysis system of tax expense in the company	41
Alimov S.A. Theoretical basis of management accounting services for passenger transport	47
Agoshkova N.N. Perfection of the organisation and the account of revaluation of the basic means according to the International standards of the financial reporting	53
Popova A.H. The method of Tax Audit	59
Konstantinov V.A. Development of accounting (management) accounting and internal reporting on a small metal-working manufacturing plant	64
Makarova E.N. Especially the provision of related services in the field of tax audit	70
Krychkov V.G. Main principles of granting of the information in system of the administrative account	73
Maslov B.G. Models of registration-analytical system подакцизной production	78

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

Korostelkina I.A. Modernization of methods for determining the tax capacity of the municipality	88
Islamov F.F. The global financial crisis and the insurance market in Russia	92
Savkina E.S. The main types of tax planning and forecasting at the state level and their implementation	99
Varaksa N.G. The differentiated model of a special tax regime for agricultural producers	107
Vasil'eva M.V. The analysis and estimation of dynamics and debts structure under taxes and tax collections	113
Zolochevskaya E.U. Techniques of planning of the profit tax at level of the economic subject	121

Scientific development of economy and operation of business

Grachev A.V. DifferentsEkonomiko-information cycle criminalization of economic relations	127
Maleev G.V. The institutionalization of energy efficiency as a factor in the modernization of the Russian economy	136
Scherbakov D.A. Forming the system of crisis management in an integrated implementation methodology for programming, results-oriented	141
Korostelkin M.M. Theoretical basis of business processes, providing transport services	145

ТВОРЧЕСКАЯ АКТИВНОСТЬ И ОРИЕНТАЦИЯ ШКОЛЬНИКОВ НА НАУЧНУЮ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ

Способности к творчеству и желание творить становятся двигателями экономики. Творческое становление молодого поколения, начиная внутри семьи, уже более целенаправленно и организовано продолжается в дошкольных учреждениях, школах, профессиональном образовании, послевузовской подготовке. В статье раскрыта роль школы в формировании творчески-ориентированных молодых людей, представлены конкретные примеры школ в Орловской области и России.

Ключевые слова: творческая активность, школа, лицей, гимназия, качество образования, профильные классы.

Creative abilities and desire to create become motive force of economy. Creative growth of young generation starts in the family and then more purposefully and organized continues in pre-school institutions, schools, professional education, post-higher educational establishments.

In this article the role of school in formation of creatively-oriented young people is revealed, concrete examples of schools in Orel region and Russia are presented.

Key words: creative activity, school, lyceum, grammar school, quality of education, professional classes.

Современное развитие и жизнь в XXI веке ставит новые задачи и ориентиры образовательной парадигмы. Возрастают требования к развитию творческой личности, которая должна обладать гибким продуктивным мышлением, развитым активным воображением для решения сложнейших задач, которые выдвигает жизнь. В обществе происходят бурные изменения и человек должен реагировать на них адекватно и, следовательно. Поэтому решать вопросы развития творческого мышления необходимо на всех ступенях образования. А это процесс, требующий больших инвестиций и времени. И тогда Россия получит здоровое и творчески мыслящее молодое поколение.

Творческое становление молодого поколения, начинается внутри семьи, уже более целенаправленно и организовано продолжается в дошкольных учреждениях, школах, профессиональном образовании, послевузовской подготовке.

В книге Б. Клег и П. Бич «Интенсивный курс по развитию творческого мышления» сказано, что способность творить – полезное качество, которое пригодится всем как в деловой сфере, так и в обыденной жизни, но творческие способности развивать непросто. Единственный способ сделать это – как можно больше практиковаться [1].

Одним из важнейших факторов творческого развития детей является создание условий, способствующих формированию их творческих способностей. Но создание благоприятных условий недостаточно для воспитания ребенка с высоким творческим потенциалом. Практика показывает, что простого невмешательства в творческое становление детей недостаточно. Поэтому так популярны детские кружки и студии, школы искусств. Конечно, ведется еще много споров о том, чему же и как учить детей, но тот факт, что учить надо не вызывает сомнений. Воспитание творческих способностей детей будет эффективным лишь в том случае, если оно будет представлять собой целенаправленный процесс, в ходе которого решается ряд частных педагогических задач, направленных на достижение конечной цели. Творческая ориентация учащихся общеобразовательных учреждений продолжается в стенах школ. Сегодня образовательный процесс в целом организован таким образом, чтобы подготовить школьников к сдаче ЕГЭ.

Президент России Д. Медведев 5 ноября 2008 г. в Послании Федеральному Собранию сообщил, что в ближайшее время в России будет принята Национальная образовательная инициатива (НОИ) «Наша новая школа», направленная на модернизацию и развитие системы общего образования страны. Главным результатом модернизации общего образования должно стать соответствие школьного образования целям опережающего развития. Программа развития российской школы должна включать в себя пять основных направлений [2]. Первая задача, которую необходимо решить системе общего образования, заключается в создании таких условий обучения, при которых уже в школе дети могли бы раскрыть свои возможности, подготовиться к жизни в высокотехнологичном конкурентном мире. Решению этой задачи должно соответствовать обновленное содержание образования.

Во-вторых, по мнению главы государства, одновременно с внедрением новых стандартов общего образования «должна быть выстроена разветвленная система поиска и поддержки талантливых детей, их сопровождения в течение всего периода становления личности».

Третьей важной задачей, стоящей перед общим образованием, Д. Медведев считает сохранение, качественное улучшение и пополнение кадрового состава учителей. В этой связи Президент России объявил 2010 год Годом учителя.

В-четвертых, должен измениться облик школ – «как по форме, так и по содержанию». Д. Медведев поручил Правительству РФ в самое ближайшее время разработать новые принципы работы школ, а также их проектирования, строительства и формирования материально-технической базы.

Пятое направление, которое вошло в новую программу развития общеобразовательной школы, касается здоровья школьников. В школьный период формируется здоровье человека на всю последующую жизнь. Этим вопросам необходимо уделять внимание не только в семье, но и в образовательных учреждениях, где дети проводят значительную часть времени.

Внимание Правительства России к проблемам школы доказывает и внесение нового направления «Современная школа» в мероприятия приоритетного национального проекта «Образование» на 2009-2012 гг. Планируемый объем финансирования на реализацию направления данного мероприятия составляет в сумме за три года 2010-2012 гг. 30 млрд. руб.

В связи с этим показателем опыт деятельности школы одаренных детей «Интеллект» при Орловском областном институте усовершенствования учителей (ИУУ), работающей с 1997 года. За это время выросло количество отделений – с 7 до 11 (математика, физика, химия, биология, русский язык, литература, информатика, иностранный язык, география). Численность обучающихся выросла с 200 до 400 человек, в т.ч. сельских школьников – с 50 до 75. Сформирован контингент преподавателей, работающих с одаренными школьниками [3].

В школе обучаются учащиеся 8-11 классов. Набор учащихся осуществляется по итогам тестирования или успешного участия в олимпиадах. Обучение в школе очное для учащихся г. Орла, Орловского района и г. Мценска. Занятия в этой форме обучения проходят раз в неделю (исключая каникулы) во второй половине дня (4 академических часа). Наполняемость классов устанавливается, исходя из особенностей работы с одаренными детьми, в количестве от 10 до 20 человек.

Занятия в школе проводятся по авторским программам, основанным на программах углубленного изучения предметов. Эффективность занятий подтверждают успехи учащихся. Ежегодно учащиеся школы побеждают на зональных, Всероссийских олимпиадах. 70 % победителей областных олимпиад прошли подготовку в областной школе одаренных детей.

Анализ результатов работы школы показал, что все выпускники школы продолжают учебу в вузах, причем многие поступили в такие престижные ВУЗы страны, как МГУ, физтех, Санкт-Петербургский университет. И в Орловских ВУЗах выпускники школы побеждают уже в студенческих олимпиадах, конкурсах, занимаются научной работой.

Школа старается сохранять преемственность в обучении. Выпускники, теперь уже

студенты, помогают проводить областные олимпиады, участвуют в различных мероприятиях. Укрепляется материально-техническая база школы.

Вместе с тем развитие школы ставит перед ней новые задачи. Необходимо дальнейшие вложения для комплексного развития материально-технической базы, совершенствования требует методика работы с одаренными детьми. Разработаны и апробируются следующие программы психологической помощи и профессиональной ориентации одаренных школьников: «Общение», «Личностный рост», «Скажите нет наркотикам», «Среда».

В Орловской области в 2008 г. оказывали услуги образования 580 школ. По отношению к 2000 г. это составило 90,48 %. Доля обучающихся в них составила 63,97 % по сравнению с 2000 г. За этот период численность учащихся в средних общеобразовательных учреждениях сократилась с 116,0 до 74,2 тыс. человек [4]

В школах Орловской области обеспечивается деятельность профильных классов. Так, данные обследования школ г. Орла свидетельствуют о том, что комплектование классов в 2006/2007-2008/2009 учебных годах было обеспечено по профилям в 20 школах указанных в таблице 1.

Таблица 1 - Комплектование профильных классов

№ школы	Профильный класс	Численность учащихся 11 ^а профильных классов за уч. год		
		2006/2007	2007/2008	2008/2009
1	2	3	4	5
1	1 - социально-гуманитарный; 2 - информационно-технический профиль; Класс с двумя профильными подгруппами: физико-математического профиля и химико-биологического профиля	116	95	66
4	1 – информационно-технологический; 2 - химико-биологический; 3 - социально-экономический; 4 - социально-гуманитарный.	122	102	92
5	1 – информационно-технологический; 2 – социально-гуманитарный	69	46	35
6	1-углубленное изучение математики	62	26	-
16	1 - социально-гуманитарный;	54	44	18
17	1 – углубленное изучение французского языка	70	57	-
18	1 – информационно-технологический; 2 - филологический; 3 - химико-биологический; 4 - социально-гуманитарный; 5 - физико-математический.	117	47	82
19	1 - социально-экономический; 2 - информационно-технологический профиль; 3 - химико-биологический;	141	114	49
21	1 - социально-гуманитарный; 2 - физико-математический	77	51	45
22	1 - физико-математический; 2 - социально-гуманитарный; 3 - химико-биологический.	75	71	67
23	1 – углубленное изучение английского языка	79	94	-
28	1 - социально-гуманитарный;	112	52	22
32	1 – гуманитарно-филологический; 2 - физико-математический.	100	80	47
39	1 - гуманитарно-филологический; 2 - филологический; 3 - естественно-научный.	86	65	64
40	1 - физико-математический; 2 - социально-гуманитарный.	126	72	48
Итого		1406	1016	635

С 2006/2007 по 2008/2009 учебные годы численность учащихся в профильных 11^х классах уменьшилась с 1406 до 635 человек, что соответственно составило 51,96 и 35,38 % от общей численности всех учащихся выпускных классов г. Орла. Всего же учащихся одиннадцатых классов в 2006/2007 учебного года насчитывалось 2706 человек, а в 2008/2009 учебного года – 1795 человек. Таким образом, за данный период численность выпускников профильных классов г. Орла уменьшилась в 2,2 раза.

Развитие творческих способностей в школах Орловской области в 2009 г представлено в таблице 2.

Таблица 2 - Развитие творческих способностей в школах Орловской области в 2009 году

Показатели	2009
Лицеи, ед.	15
Гимназии, ед.	8
Школы с углубленным изучением отдельных предметов, ед.	5
Численность обучающихся в лицеях, чел.	10610
Численность обучающихся в гимназиях, чел.	6414
Численность обучающихся в школах с углубленным изучением отдельных предметов, чел.	3600
По специализациям (направлениям)	
физико-математическое, классы	11
социально-гуманитарное, классы	54

В целом в России в 2008 г. работало 55,8 тыс. средних общеобразовательных учреждений с общей численностью контингента учащихся в 13826 тыс. человек. В масштабах всей страны сокращение численности школьников с 2000 по 2008 гг. было немного мягче и составило 67,47 %, чем в Орловской области. Однако доля уменьшения количества школ за период 2000 - 2008 гг. в целом по стране была ниже, чем в области, и составила 81,94 % [5, 6].

В Российской Федерации на начало 2007/08 учебного года работали 1374 гимназии (899,2 тыс. учащихся), 993 лицея (594,2 тыс. учащихся).

Детское и юношеское творческое становление происходит и в учреждениях дополнительного образования. Оно многообразно, разно направлено, наиболее вариативно.

Сегодня в Российской Федерации функционируют 18 тыс. образовательных учреждений дополнительного образования детей различной ведомственной принадлежности, в т.ч. в системе образования – 8,9 тыс., системе культуры – 5,8 тыс., системе спорта – 1,1 тыс.; общественных организаций – более 2 тыс. В них занимается свыше 10 млн. детей в возрасте от 5 до 18 лет (38,7% от общего числа обучающихся). Количество обучающихся в учреждениях дополнительного образования детей ежегодно возрастает на 50–70 тыс. детей. Кроме того, в общеобразовательных учреждениях дополнительное образование получают более 3,5 млн. детей, занятия проводят свыше 100 тыс. педагогов [7].

Важнейшим условием функционирования и развития системы дополнительного образования детей является обоснованное и стабильное финансирование реализации образовательных программ. Вместе с тем, для развития системы дополнительного образования детей на современном этапе необходимо решить ряд проблем:

- сохранить и обеспечить развитие потенциала внешкольной, внеурочной, внеклассной клубно-кружковой, культурно-просветительной, досугово-игровой, творчески-познавательной, практико-ориентированной деятельности;
- обновить содержание, программно-методическое и научное обеспечение образовательного процесса в системе дополнительного образования;
- обеспечить развитие кадрового потенциала системы дополнительного образования детей, оказать помощь руководящим и педагогическим работникам системы в их профессиональном, личностном и культурном развитии;
- содействовать развитию сети образовательных учреждений дополнительного образования детей.

В целях решения указанных проблем приказом Минобрнауки России от 16.10.07 №

283 утверждена Аналитическая ведомственная целевая программа «Повышение доступности и качества услуг дополнительного образования детей и совершенствование их социально-адаптирующих функций» на 2008–2010 гг.

По данным Департамента образования, культуры и спорта Орловской области в 2008 г. функционировало 89 учреждений дополнительного образования, в них занималось 54,1 тыс. человек, 11 детско-юношеских спортивных школы с численностью занимающихся 7,4 тыс. человек, 40 детских музыкальных, художественных, хореографических школ и школ искусств с контингентом обучаемых 10,3 тыс. человек [4]. По сравнению с 2003 г. количество учреждений дополнительного образования снизилось на 4,3 %. Уменьшилось и число занимающихся там детей 58,4 тыс. до 54,1 тыс. человек, т.е. на 7,4 %.

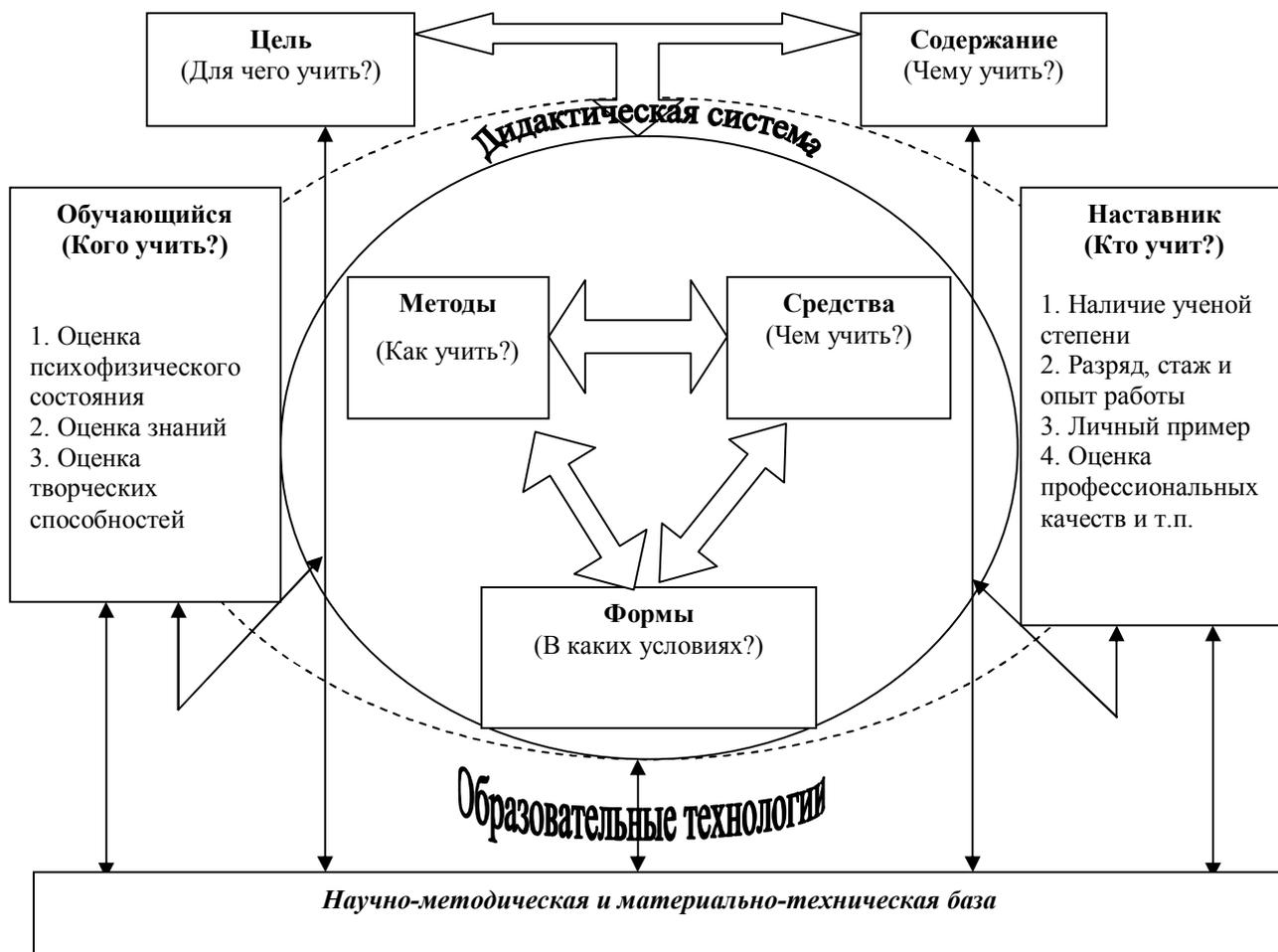


Рисунок 1 - Элементы, обеспечивающие качество услуг образования

В отличие от Орловской области в целом по России ситуация противоположная. За период с 2000 по 2007 гг. количество учреждений дополнительного образования детей соответственно возросло с 8699 по 8857, изменение составило в пределах почти 2 %. За этот же период наблюдался и рост занимающихся в них детей на 5,5 % [5, 6].

Творческая ориентация учащихся молодежи должна быть направлена на качество образования. Говоря о качестве образования, определим факторы, которые влияют на этих участников образовательного процесса, некоторые уже упоминалось в НОИ «Наша новая школа». Качество образовательных услуг непосредственно складывается из двух субъективных элементов и одного объективного. Это, соответственно (рисунок 1): наставник (учитель, консультант и т.п.); учащийся (школьник); научно-методическая и материальная база. Методы и средства, составляют суть дидактического процесса, который в свою очередь является ядром образовательной технологии. Сегодня акцент необходимо делать на обучающемся (инновационный подход), преподаватель должен выполнять роль куратора и

наставника. Качество образования зависит, во-первых, от целеустремленности, желания и мотивации в получении знаний и их дальнейшем применении школьников. Степень выраженности этих установок характера у молодежи различна. Но известно, что с помощью домашнего родительского воспитания, специальных методик и личного примера педагогов творческие способности можно постоянно совершенствовать.

Своеобразным количественным критерием оценки качества служат результаты ЕГЭ. Результаты сдачи единого государственного экзамена ЕГЭ в 2008 году показали, что средний бал по русскому языку чуть выше «тройки», а по математике и того ниже [8].

Во-вторых, значительно влияет на творческую заинтересованность досуговая и образовательная инфраструктура отдельной школы, территории проживания, а также их достаточная материально-техническая укомплектованность и оснащенность. Необходимо, повсеместно менять нормы проектирования школьных зданий и кабинетов, оснащение медпунктов, столовых и спортивных залов, строить, производить капитальный ремонт детских творческих центров, спортивно-юношеских школ. Кроме того, существенную роль при становлении творческой личности играют, во-первых, всевозможные центры, созданные при школах, во-вторых творческое и научное сотрудничество школ и вузов. Так, существуют следующие школы при вузах: физико-математические школы при МФТИ, частная школа Института международной торговли и права. В этом направлении Сибирскому отделению Академии наук была предоставлена возможность провести уникальный эксперимент по подготовке кадров для науки. Была одобрена идея ежегодных всесибирских школьных олимпиад, которые при активном участии Сибирского отделения проводятся с 1961 г. и позволяют выявлять и отбирать одаренных ребят для дальнейшей подготовки в физико-математической, химической и биологической школах-интернатах при Новосибирском государственном университете, а затем в университете. Физико-математическая школа им. М.А. Лаврентьева при НГУ (СУНЦ НГУ) с углубленным изучением естественно-научных дисциплин открыта 21 января 1963 г. Первоначально именовалась как физико-математическая школа-интернат №165. В 1989 переименована в СУНЦ (специализированный учебно-научный центр) НГУ. Ежегодно в областных турах олимпиад участвуют несколько тысяч школьников Сибири и Дальнего Востока, а 600-700 лучших приглашаются в летнюю физико-математическую школу в новосибирском Академгородке. Обучение в такой школе обеспечивает ранее выявление и развитие интересов молодежи, создание благоприятных условий для способных к исследовательской работе подростков, раннее включение их в научное творчество под руководством ученых [10]. Еще одним показательным примером служит Лицей «Физико-техническая школа» (ФТШ) при Российской академии наук. Лицей ФТШ основан в 1987 году группой сотрудников Физико-технического института им. А.Ф. Иоффе. Осенью 2007 года ФТШ отметила 20-летие. Целью своей деятельности ФТШ считает формирование исследователя. Председателем Совета Лицея является лауреат Нобелевской премии по физике Ж.И. Алферов. Численность учащихся составляет около 200 человек. В лицее ФТШ 9 классов (с 8-го по 11-й классы). К профилирующим предметам относятся: физика, математика, информатика, английский язык. Обучение в лицее бесплатное, но прием в ФТШ проходит на конкурсной основе [9].

Учащимися завоевано с 1989 по 2008 год 1255 дипломов и медалей олимпиад по физике, математике, программированию, химии, литературе, истории, биологии, в том числе городских олимпиад Санкт-Петербурга – 894, Всероссийских олимпиад – 193, Международных олимпиад – 14. Стипендии лучшим учащимся школы учреждены Фондом им. А.Ф. Иоффе, фирмой Siemens, Фондом поддержки науки и образования (Алферовский фонд). В 2010 г. в Орле начинает работу бесплатная физико-математическая школа, организованная при Учебно-научно исследовательском институте информационных технологий Орловского государственного технического университета (УНИИИТ ОрелГТУ). Занятия проводятся один раз в неделю с учениками 9-х, 10-х и 11-х классов один раз в неделю [10]. Значительная роль в формировании творческих способностей принадлежит педагогическому коллективу, который должен быть сориентирован на применение в

образовательном процесс творческих методик. Для абсолютного большинства родителей хорошие учителя, пользующиеся уважением знакомых и родственников, являются важнейшим критерием при выборе школы для ребенка (93% опрошенных). Также в тройку самых значимых критериев попали близость школы к дому (86%) и высокий процент выпускников школы, поступающих в высшие учебные заведения (82%). Такие данные публикует Всероссийский центр изучения общественного мнения (ВЦИОМ) на основании результатов опроса, проведенного в 42 регионах России 23-24 августа 2008 г. Естественно, два последних фактора формирования творческой заинтересованности у школьников прямо зависят от финансовой стороны вопроса. Если не будет денежных средств, то не будет ни учителей высокой квалификации, ни соответствующей инфраструктуры.

Создание и функционирование единой программы отбора и подготовки научно-педагогических кадров по системе «абитуриент, студент, аспирант, докторант, инновационный бизнес» (АСАДИБ) органически включает и не может существовать без ориентации на принцип пяти «И»: интеллект, инновации, институты, инвестиции, инфраструктура. В таблице 3 отражены основные составляющие единой программы отбора и подготовки научно-педагогических кадров в системе АСАДИБ по среднему образованию. Единая система подготовки инновационно-ориентированных кадров предполагает расширение и нормативно-правовое закрепление институтов, инфраструктуры, обеспечивающей инновационное воспроизводство интеллектуального капитала и привлечение необходимых инвестиций.

Таблица 3 – Основные составляющие единой программы отбора и подготовки научно-педагогических кадров в системе АСАДИБ по среднему образованию

Интеллект (формирование и развитие)	Инновации (педагогические формы и технологии)	Институты (нормы поведения и санкции)	Инвестиции (новые формы и источники)	Инфраструктура (специализированные организации)	Социальные стимулы и фильтры
Базисные знания Закрепление интереса к науке и инноватике Ориентация на формирование умения учиться в течение всей жизни	Здоровье сберегающие формы организации и технологии учебного процесса Ориентация на практические навыки и деятельность Групповые и индивидуальные творческие задания Внеурочная деятельность – научные клубы по интересам Профильное обучение Дистанционное обучение	Законодательное обеспечение реализации государственной программы «Образование и развитие инновационной экономики: внедрение современной модели образования в 2009 – 2012 годы» Социальное партнерство и взаимодействие (органы местного самоуправления, школа, бизнес) Институт оценки качества образования Публичность и общедоступность отчетной информации о школе Молодежный гражданский форум	Бюджетные. Финансовая поддержка талантливой молодежи. Эндаумент-фонды. Спонсорство.	Комплектование школ разновозрастными классами – младшие, средние, старшие Развитие сети специализированных школ – лицеев, гимназий, школ с углубленным изучением отдельных предметов Школы специальной подготовки абитуриентов при университетах	Конкурсные мероприятия при поступлении в университеты. Победы на олимпиадах. Золотая и серебряная медали. ЕГЭ. Собеседование в профильных вузах.

Проблема воспитания кадров в науке начинается со школьной скамьи, поэтому так важно уделять внимание молодому поколению, только вступившему на путь образования. В школе закладывается характер, ориентированный на постоянный поиск новых знаний.

Сегодня педагогическим коллективам необходимо обновление, приток молодых, свежих сил. Школа ощущает острый дефицит в молодых педагогических кадрах. Средний

возраст учителей составляет 40-43 года. На 1 октября 2007 г. в дневных школах Рособразования среди учителей 1-4-х классов лица пенсионного возраста составили 13 %, среди учителей 5-11 (12) классов – пятую часть (в 2000 г. соответственно 8 % и 13 %) [11]. Школа держится за счет преподавателей среднего и пенсионного возраста, вследствие чего наблюдается определенный консерватизм в знаниях школьников.

Эта тенденция опасна не только с точки зрения перспективы физического воспроизводства кадрового потенциала школы. Она несет в себе еще и опасность скрытого характера. Статистический факт старения, постепенно проникая в коллективное сознание академического сообщества, становится одним из социально-психологических факторов, сдерживающих инновационные процессы в школе.

Совет при Президенте РФ по науке, технологиям и образованию предложил провозгласить 2010 год в России «Годом Учителя». Хотелось, чтобы этот год стал поворотным в судьбе российского образования. Речь идет о судьбе почти 14 миллионов молодых граждан нашей страны, а значит и о будущем самой России. Поэтому все изменения в системе обучения должны проходить тщательную процедуру отбора и контроля со стороны всех заинтересованных участников образовательного процесса.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Бердашкевич, А. Российская школа: стратегия развития [Текст] / А. Бердашкевич // Народное образование. – 2009. - № 2. – С. 11 – 15.
2. Березина, В.А. Нормативно-правовое обеспечение развития государственной системы дополнительного образования детей [Электронный ресурс] / Нормативные документы образовательного учреждения. – 2008. - № 3 // Режим доступа: <http://normativka.resobr.ru/archive/year/articles/197/>
3. Качество. Инновации. Образование [Текст]. - 2004. - № 3. – С. 62.
4. Клег, Б. интенсивный курс по развитию творческого мышления: пер. с англ. [Текст] / Б. Клег, П. Бич. – М.: ООО «Издательство Астрель»: ООО «Издательство АСТ», 2004. – 392 с.
5. Ковалева, Н. Общее образование в России: результаты мониторинга [Текст] / Н. Ковалева. О. Озерова // Народное образование. – 2009. - № 6. – С. 16 – 22.
6. Лицей «Физико-техническая школа» при Физико-техническом институте им. А.Ф. Иоффе: [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.school.ioffe.ru>
7. Марчук, Г.И. Молодым о науке [Текст] / Г.И. Марчук. – М.: Молодая гвардия, 1980. – 302 с.
8. Орловская область. 2000-2008: стат. сб. [Текст] / Территориальный орган Федеральной службы государственной статистики по Орловской области. – Орел, 2009. – С. 110 - 112.
9. Орловский областной институт усовершенствования учителей [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.oiuu.ru>
10. Приоритетные национальные проекты [Электронный ресурс] / Режим доступа: http://www.rost.ru/themes/2008/11/051545_15534.shtml
11. Российский статистический ежегодник. 2008: стат.сб. [Текст] / Росстат. - М., 2008. – 224 с.

Ямщикова Татьяна Николаевна

Орловский государственный технический университет
302020, г. Орел, Наугорское ш., 29

Кандидат экономических наук, доцент кафедры «Экономическая теория и управление персоналом»

Тел.: (4862) 73-66-45

E-mail: ktn4@yandex.ru

А.С. КАЧЕЛИН

БЫТЬ ИЛИ НЕ БЫТЬ: ГАЗОВЫЙ АЛЬЯНС

Статья посвящена авторскому видению возможности создания институциональной организации по изучению и прогнозированию спроса и ценообразованию на газ, которая из утопии постепенно превращается в бизнес-концепцию. Особое внимание уделено роли России в формировании и участии в газовом альянсе. Рассмотрены пути и перспективы участия новых стран-участниц Форума стран-экспортеров газа (ФСЭГ), так как некоторые потребители газа постепенно дозревают до понимания необходимости координации действий при поставках топлива на внешние рынки.

Ключевые слова: Форум стран лидирующих в мире по запасам и экспорту природного газа, газовый альянс, мировой газовый рынок, межправительственное соглашение, институциональная организация, страна-участница.

The article studies the possibility of founding an institutional organization for the study and forecasting of gas demand and pricing and out of utopia it is gradually being turned into a business concept. And particular attention is paid to the Russia's role in forming and taking part in a gas alliance. As well there have been considered ways and prospects of new member-countries participation in the Gas Exporting Countries Forum as some gas suppliers are gradually coming to understand the need for the coordination in fuel supplies to foreign markets.

Key words: A forum of countries that take a worldwide lead in natural gas supplies and export, a gas alliance, a world gas market, an intergovernmental agreement, an institutional organization, a member-country.

Российская Федерация, несомненно, играет важную роль в мировой энергетике. На долю России приходится более четверти мировых запасов газа (начальные суммарные ресурсы составляют 248 трлн. м³, в том числе суша – 174,8 трлн. м³, шельф – 73,8 трлн. м³, что составляет 40,6% от мировых) это делает её ведущим игроком на мировом газовом рынке [1]. Наши ближайшие конкуренты: Иран и Катар - вместе обладают примерно 30% мировых запасов газа (таблица 1), которые, являются монополистами газа в мире. Следует справедливо отметить, что наши страны не являются конкурентами, а составляют ядро среди стран - экспортеров газа. И в сегодняшних условиях между этими тремя государствами складывается хорошее взаимодействие на мировом газовом рынке.

В 2009 году добыча газа в России, хотя и сократилась на 81,3 млрд. м³ (14%) по сравнению с предыдущим годом, составила 582,3 млрд. м³, или порядка 24% общемировой добычи [1].

Таблица 1 - Первая десятка стран мира по запасам газа [1]

Страны	Запасы, трлн. м ³	% от мировых запасов
Россия	47,8	27,2
Иран	26,7	15,2
Катар	25,7	14,6
Саудовская Аравия	6,8	3,9
ОАЭ	6,0	3,4
США	5,8	3,3
Нигерия	5,2	3,0
Алжир	4,6	2,6
Венесуэла	4,3	2,4
Ирак	3,1	1,8
Газовая ОПЕК	120,3	68,5
Мир	175,6	100,0

Имея такие колоссальные запасы, Россия справедливо имеет право самостоятельно распоряжаться ими по своему усмотрению и создавать различные институциональные структуры, не оглядываясь на Западную Европу, США и Японию.

Примечание: жирным шрифтом выделены страны, входящие в Форум стран-экспортеров нефти.

Первая попытка создать газовую институциональную структуру была предложена В.Путиным на встрече с С.Ниязовым в 2002 году в г. Ашхабаде. Однако туркменская сторона не поддержала инициативу российской стороны, опасаясь еще большей зависимости от России в проведении своей внешней газовой стратегии.

Тем не менее, производители газа нашли понимание в необходимости координации действий при поставках газа на внешние рынки.

Начало было положено 20 марта 2001 г. в г. Тегеране (Иран) когда основные игроки газового рынка собрались на форум стран, лидирующих в мире по запасам и экспорту природного газа (Форум стран-экспортеров нефти (ФСЭГ)). Впоследствии данный форум стали называть «газовой ОПЕК», не смотря на то, что не все его участники выступают за создание картеля. «Газовая ОПЕК» - условное название возможного картеля стран-производителей природного газа, устоявшееся среди российских и зарубежных экономистов и политиков. Так или иначе, название «газовая ОПЕК» уже противоречит сути такой организации, так как механизм торговли природным газом в принципе отличается от торговли нефтью.

Значительная часть экспертов признает, что в обозримом будущем у поставщиков газа не будет возможности влиять на цену товара на мировом рынке, поэтому называть газовое объединение картелем нельзя. Если участники нефтяной ОПЕК могут оперативно изменять объемы добычи нефти, то газовые контракты, во-первых, имеют долгосрочный характер, а, во-вторых, сам рынок сильно фрагментирован. Газопроводы прочно связывают поставщика и потребителя, а транспортировать через океан газ можно только в более дорогой, сжиженной форме (сейчас поставки сжиженного природного газа составляют около четверти мирового экспорта). Единственно важным на сегодняшний день полем для деятельности ФСЭГ может стать договоренности по маршрутам будущих газопроводов, договориться о том, чтобы не строить конкурирующие друг с другом трубы, государства-экспортеры могут на региональном уровне.

Напомним, что цель создания ФСЭГ - развитие взаимопонимания, отстаивание интересов производителей, создание базы для исследований и обмена опытом и работа над совершенствованием устойчивого и прозрачного рынка «голубого топлива».

Проанализировав заявления официальных лиц, можно с уверенностью сказать, что институциональная структура по изучению и прогнозированию спроса и ценообразованию на газ необходима:

1. В январе 2007 года лидер Ирана А. Хаменеи после визита в Тегеран И.Иванова высказал идею создания «газовой ОПЕК» на государственном уровне. «Наши страны могут создать организацию, связанную с сотрудничеством в газовой сфере, подобную ОПЕК. Половина мировых запасов природного газа находится в России и Иране», - заявил Хаменеи.

2. В.В. Путин во время визита в Катар в феврале 2007 года заявил: «Нужен ли он, будем ли мы его создавать - это отдельный разговор, но координировать свои действия производители газового сырья должны».

3. Кристоф де Маржери, глава третьей по величине энергетической компании европейского континента «Тоталь» (Total), заявил: «Что подобный альянс может сыграть позитивную роль в условиях, когда стоимость производства нефти и газа взлетели до облаков. Поиски способов избежания дублирования инвестиций, отвечают интересам потребителей. Именно ОПЕК помогла стабилизировать нефтяной рынок, и без этой организации нефтяные цены были бы гораздо выше. Уверен, что нефтяной альянс выполняет очень важную работу, удерживая цены под контролем» [1].

4. А.Миллер, председатель правления ОАО «Газпром»: «Крупнейшие мировые

производители газа уже не конкуренты, а союзники. Структура, которая объединит экспортеров газа, не может быть таким же картелем, как ОПЕК. Механизм координации действий, конечно же, необходим. Крупные производители газа заинтересованы в согласовании долгосрочных стратегий в области разведки, добычи и экспорта газа, в оптимизации инвестиционных программ для того, чтобы предложение всегда точно соответствовало спросу» [1].

5. Посол Норвегии в России Ойвинд Нордслеттен: «Мы в газовый ОПЕК не верим, однако расширение диалога между поставщиками и потребителями энергоресурсов может служить укреплению взаимопонимания в этой сфере» [1].

6. В.Язев, председатель комитета Госдумы по энергетике, транспорту и связи: «Действуя преимущественно в одиночку, поставщики газа проигрывают переговорные процессы, навязываемые потребителями, действующими организованно, как картель» [1].

Юридически форум учрежден 23 декабря 2008 года в Москве, где министры энергетики стран-участниц приняли устав ФСЭГ и подписали межправительственное соглашение.

К постоянным участникам ФСЭГ относятся: Алжир, Боливия, Бруней, Венесуэла, Египет, Индонезия, Иран, Катар, Ливия, Малайзия, Нигерия, Объединенные Арабские Эмираты, Россия, Тринидад и Тобаго, Экваториальная Гвинея, Казахстан, Нидерланды и Норвегия и считаются странами-наблюдателями. Эпизодически во встречах также принимают участие представители Туркменистана.

Цели форума:

- развитие взаимопонимания, одобрение диалога между производителями, потребителями, правительствами и отраслями промышленности, связанными с энергетикой;
- создание базы для исследований и обмена опытом;
- создание устойчивого и прозрачного рынка энергии.

Министерская встреча:

Председателем Министерской встречи на срок до 31 декабря 2010 г. является Министр энергетики и горнодобывающей промышленности Алжира Ш. Хелиль. Последняя девятая встреча на уровне Министров состоялась 9 декабря 2009 г. в Дохе (Катар). В ходе этой встречи был избран Генеральный секретарь Форума (Л.В.Бохановский, Вице-президент компании ОАО «Стройтрансгаз»), который избирается на два года. Утвержден бюджет ФСЭГ на 2010 г. в размере 6,08 млн. долл. США. Подписано Соглашение о штаб-квартире ФСЭГ между Эмиром Катара и Президентом Министерской встречи.

Исполнительный совет:

Состоит из представителей всех стран-членов и наблюдателей (без права голоса), утверждается Министерской встречей. Председателем Исполнительного совета в срок до 31 декабря 2010 г. назначен Заместитель Министра энергетики и нефтяных ресурсов Боливарианской Республики Венесуэла И.Ореллана.

Секретариат:

Согласно ст. 28 Устава ФСЭГ, главы подразделений и другие официальные лица Секретариата назначаются Генеральным секретарем по представлению стран-членов и с одобрения Исполнительного совета (в случае назначения глав подразделений), или путем прямого найма.

В рамках работы штаба ФСЭГ будут созданы аналитические и юридические управления, а также управление по направлениям бизнеса - добыча, переработка, транспортировка и так далее. На первом этапе штаб форума будет состоять из 20 человек, а в дальнейшем расширен до 40 человек.

На встрече министров в 2008 году, где В. Путин предложил придать ФСЭГ статус организации, министр энергетики Венесуэлы Рафаэль Рамирес заявил, что есть возможность построить на базе форума «солидную организацию, в основе которой имеются те же принципы, которые породили ОПЕК». Эта организация должна обеспечить установление справедливой цены на газ.

Создание такого картеля позволит России установить еще более жесткий контроль над энергопотреблением в государствах Европы. Палата представителей конгресса США обратилась к тогдашнему госсекретарю Кондолизе Райс с письмом по поводу создания «газовой ОПЕК». В нем зампреда комитета по иностранным делам палаты Илеана Роз-Летинен требует проинформировать правительство России о том, что «создание газового картеля будет рассматриваться как умышленная угроза США, а сама «газовая ОПЕК» - не что иное, как глобальная организация по вымогательству и рэкету».

Позиция Западной Европы и США заключается в том, чтобы вынудить экспортеров построить как можно больше газопроводов и терминалов по регазификации СПГ, и за счет этого устроить между поставщиками здоровую конкуренцию, предоставляя новым участникам рынка льготные кредиты. Но погашать затраты газопроизводителям все равно придется за счет газовых цен, поэтому нельзя исключать, что в некоторых случаях «плановое хозяйство», подразумевающее учёт тенденций спроса и объединение инвестиций разных стран в строительство дорогостоящих газопроводов, может оказаться эффективнее «свободного рынка». В то же время количество источников газа для Европы не так велико, чтобы можно было устроить между ними реальную конкуренцию.

На протяжении всех последних лет США активно противились созданию подобной организации. Единственное это означает, что геополитическое и экономическое влияние Вашингтона на международной арене снижается.

Следует отметить, что противниками участия Российской Федерации в «газовом кружке» являются и некоторые внутренние представители федеральных органов власти, которые не совсем ясно, чьи интересы отстаивают. Однако к большому счастью, они в меньшинстве и России по праву необходимо быть активным игроком Форума стран экспортеров газа и в последующем организовать институциональную организацию по согласованию и координации ценовой политики, объёмов и условий добычи, экспорта и инвестиций в данной отрасли. Данную организацию можно назвать, например, Евразийский газовый союз или газовый альянс производителей и потребителей газа, которая не будет являться закрытым «клубом по интересам».

Прогрессирует интеграция новой России в мировую экономическую систему. И эта реальность, с одной стороны, несет России ряд вызовов и проблем, а с другой – благоприятные возможности для позиционирования страны в мировой экономике, возможности занять достойное место в современном мире. Соотношение политики и экономики в мире существенно изменилось. Если раньше экономика нередко «расплачивалась» за политические амбиции, то сегодня политика, как правило, влияет на достижение экономических целей.

Нам необходимо быть реалистами и забыть об идеи вступления в ВТО, так как данный «кружок по интересам» управляется нашим стратегическим партнером из-за Тихого океана. И нам пора начать принимать суверенные решения и инициативы по образованию институциональных структур, отвечающих интересам Российской Федерации.

Не надо бояться увеличения политических рисков, надо наращивать конкурентные преимущества на мировом рынке. Во все времена США, разрабатывали ли они систему ПРО, определяли ли судьбу Югославии, Ирака, Афганистана или Косова, поступали так, как считали нужным поступать, исходя из интересов собственной безопасности. Стоило только России заявить о своей заинтересованности в создании газовой ОПЕК, как из-за океана в наш адрес полился поток обвинений в намерении создать угрозу «для мировых энергопоставок», «глобальном вымогательстве и рэкету», в желании «напасть на США и их союзников с использованием энергетики в качестве оружия». Институциональная газовая организация на данном этапе могла бы заняться созданием условий для справедливого распределения доходов между добывающими и транспортирующими газ странами.

Необходимо отдавать себе отчет, что у нас могут возникнуть определенные трудности. Эти трудности условно можно поделить на два вида – внутригрупповые противоречия между основными участниками будущей институциональной газовой

структуры и внешнее давление со стороны США.

Таким образом, позиция России по ФСЭГ должна заключаться в следующем: рассматривать ФСЭГ как площадку для обмена мнениями, открытую для всех заинтересованных сторон - как поставщиков, так и потребителей газа, а также как центр проведения совместных исследований в области повышения эффективности газодобычи, транспортировки, включая сжиженный газ, и использования природного газа, а также будут разрабатываться рекомендации по гармонизации законодательства стран-участниц в области разведки, добычи, переработки, транспортировки, хранения и сбыта газа; для согласования и координации ценовой политики, объемов и условий добычи и экспорта стран-экспортеров газа.

России институциональная газовая организация выгодна еще и тем, что Иран и особенно Катар располагают современными технологиями производства сжиженного газа, который дороже и все больше востребован на мировом рынке, чем газовое сырье. Так что эти технологии могут пригодиться и России, в последние годы развивающей производство и экспорт сжиженного газа. Одним словом, с помощью «газовой ОПЕК», как полагают эксперты, наверняка ускорится индустриализация российской газовой промышленности. И мировой авторитет России с созданием этой структуры, напротив, только возрастет. Таким образом, для России это будет означать появление нового динамичного стимула к расширению ее влияния на мировой арене. Причем речь пойдет не только о сближении в рамках единого газового проекта России с Ираном и монархиями Персидского залива, а также сможет более эффективно регулировать поставки газа из Средней Азии и блокировать реализацию лишних газовых проектов в этом регионе [2].

Кроме этого, создание институциональной газовой организации может стать противодействием не менее спорной идее «энергетического НАТО», то есть организации стран-потребителей, которая хотела бы приобретать газ на границе Западной Европы с Россией по оптовым ценам, не разрешая экспортерам торговать на розничном рынке Европы. При этом основная часть маржи между розничными и оптовыми ценами оставалась бы европейским посредникам, а не газопроизводителям, лишая их средств на поддержание добычи. А также диктату своих условий, с которым Россия столкнулась в Турции, где избыток трубопроводов и поставщиков привел к диктату потребителя и резко увеличил сроки окупаемости инфраструктурных проектов.

Еще одной принципиальной задачей создания институциональной газовой организации приведет к более скоординированному взаимодействию экспортеров газа, к усилению их политического влияния и даст определенный перевес при ведении переговоров с Западной Европой, в проведении собственной ценовой политики, независимой от мировой нефтяной конъюнктуры, так как в настоящий момент цены на газ привязаны к корзине цен на нефтепродукты.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. «Газовая ОПЕК» создана. Удар по интересам США, но польза для России [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.rbcdaily.ru/2008/10/21/focus/386884>
2. Российская газета [Текст] / Федеральный выпуск № 5065 (241) от 16 декабря 2009 г.

Качелин Александр Сергеевич

Министерство энергетики Российской Федерации

127427, гор. Москва, ул. Акад. Королёва, д. 28, корп. 1, кв. 10

Кандидат экономических наук, заместитель начальника отдела Минэнерго России

Тел.: 8 926 453 11 32

E-mail: KachelinAS@minenergo.gov.ru, kachelin@mail.ru

С.Ю. НОВАКОВА

ПЕРСПЕКТИВЫ И РИСКИ РАЗВИТИЯ ИПОТЕЧНОГО РЫНКА ЖИЛЬЯ В РОССИИ

В статье впервые показано место ипотечного жилищного рынка как внутреннего ресурса развития экономики России, как в кризисный, так и в посткризисный период. Автором определены тенденции развития ипотеки и рассмотрены риски развития системы ипотечного жилищного кредитования в современных условиях.

Ключевые слова: ипотечное кредитование, ипотечный рынок, экономический кризис, спекулятивный рынок жилья

In the article the place of the hypothecary housing market as internal resource of economic development of Russia, both in crisis, and in a posttime of crisis is shown. Mortgage development trends are advanced. Risks of development of system of hypothecary housing crediting in modern conditions are considered.

Key words: mortgage credit lending, a mortgage market, an economic crisis, the speculative market of housing accommodation

Критическое состояние жилищного сектора российской экономики – одна из наиболее устойчиво острых проблем социального и экономического развития страны.

В период экономического кризиса именно опережающий рост жилищного строительства способен «погасить» или сгладить многие его негативные последствия. Во-первых, сохранить, а возможно увеличить объемы производства в отраслях, связанных с жилищным строительством по цепочке технологических связей (производство строительных материалов, деревообрабатывающие отрасли, грузовой транспорт, металлургия и др.), во-вторых, жилищное строительство и сопряженное с ним производство отличается высокой удельной трудоемкостью. Поэтому его развитие поможет сбить нарастающие темпы роста безработицы и сократить объемы государственной финансовой поддержки безработным, переправив высвободившиеся средства целевым назначением на нужды строительного комплекса. В-третьих, оживить внутренний спрос за счет расширения рынка доступного жилья и вовлечения значительной части многотриллионных денежных сбережений в хозяйственный оборот [2]. Через определенный период времени (продолжительность которого пока трудно предсказуема) российская экономика перейдет от стадии кризиса к подъему. Основой посткризисного восстановления и последующего развития должен стать внутренний спрос. Его рост должен уменьшить зависимость российской экономики от колебаний высокорисковых внешних факторов – конъюнктуры цен мирового сырьевого рынка. Пока в кризисных условиях доминирующую роль играет внутренний спрос со стороны государства (госинвестиции, госзакупки и др.) сопровождаемый усилением госрегулирования и финансового стимулирования. Между тем созидательные антикризисные возможности наращивания жилищного строительства недооцениваются. По мере стабилизации ситуации спрос на жилье будет играть все возрастающую роль в формировании внутреннего спроса. Максимальное наращивание жилищного строительства, как главного внутреннего ресурса развития экономики с максимальным мультипликационным эффектом – приобретает ключевое значение, как в кризисный, так и посткризисный период. По этому пути прошло руководство Китая и первые результаты впечатляют. В то время как в большинстве стран сектор недвижимости переживает глубокий спад, в Китае, в первые 5 месяцев 2009 года, продажи жилья выросли на 45,3%, а инвестиции в отрасль – на 6,8, что, несомненно, сопутствовало тому, что китайская экономика сохранила высокие темпы развития. В КНР развитие недвижимости и строительства – одна из важнейших составных частей правительственного стимулирующего плана. Наращиваются

обороты строительства. К примеру, доходы крупнейшего китайского девелопера China Vanke в мае 2009 года выросли на 20% по сравнению с аналогичным периодом 2008 года [5].

Стимулирование экономики в условиях глобального экономического кризиса путем оживления жилищного строительства и рынка жилья – антикризисный проект Аргентины. Он предусматривает выдачу долгосрочных (на 20 лет) ипотечных кредитов по пониженной фиксированной процентной ставке (10%). Ожидается, что его реализация даст новый импульс роста жилищному строительству и развитию сопряженных производств. Перспективы рынка жилья и особенно его основной части – ипотечного рынка доступного жилья, формируются в условиях нарастающих рисков. Достижение целевого ориентира обновленного национального проекта «Доступное и комфортное жилье» – к 2012 г. обеспечить объем 65 млн. кв. м нового жилья. Повышение его доступности путем доведения стоимости 1 кв. м жилья экономкласса до 30 тыс. рублей, напрямую зависит от того, насколько быстро удастся снять или существенно снизить, сопровождающее развитие жилищного строительства и его ипотечного кредитования, риски.

К наиболее значимым и высокорисковым, на наш взгляд, факторам надо отнести следующие:

1. Высокий риск усиления дефицита предложения жилья, после 2009 г. и сопутствующий ему рост цены предложения. По данным Росстата темпы ввода жилья сокращаются. Так, если в 2007 году введено 61,2 млн. кв. метров, то в 2008 году они составили 64,1 млн. кв. м или 104,6% к 2007 году. В 2009г. введено в эксплуатацию 59,8 млн. кв. метров, что составило 93,3% к предыдущему году. [1] Объем общей площади жилых домов, введенной в эксплуатацию в 2009 году, был обеспечен в основном созданным в предыдущие годы значительным строительным заделом, завершением старых строек высокой степени готовности. Новые проекты в 2009 году практически не начинались, по крайней мере, в крупнейших городах. Это создает высокий риск того, что даже скромные ориентиры 2012 года (65 млн. кв. м) могут быть не достигнуты. Тем более, что согласно обновленному проекту «Доступное жилье» увеличение объема ввода жилья к 2012 году на 13 млн. кв. м предполагается достичь за счет увеличения доли ввода жилья экономкласса с 5% из 59,8 млн. кв. м в 2009 г. до 25% от 65 млн. кв. м в 2012 г. Расширение объемов предложения жилья экономкласса, рассчитано на платежеспособный спрос среднего класса населения – основного потребителя ипотечных кредитов. Но именно перспективы развития системы ипотечного кредитования сопряжены с наиболее высокими рисками.

2. Наиболее весомые риски, угрожающие реализации программы ипотечного кредитования – сокращение его абсолютных объемов. Сейчас банки поставлены в условия, когда они в большей, чем раньше степени, должны ориентироваться на минимизацию рисков при выдаче ипотечных кредитов. Идти на сокращение объемов ипотечного кредитования, из-за жестких ресурсных ограничений, в частности из-за высоких депозитных ставок, и динамичным одновременным ростом задолженности организаций реального сектора экономики и просроченной ипотечной задолженности. В 2009 году объем задолженности по ипотечным жилищным кредитам практически не изменился по сравнению с 2008 г. (1,039 трлн. рублей на 01.07.2009 г. против 1,049 трлн. рублей, на конец 2008 г.). [3] Что объясняется сокращением объема выданных кредитов в I полугодии 2009 г. в 6 раз, а в первичной ипотеке около 10 раз. Банки практически остановили выдачу ипотечных кредитов. Просрочка по ипотечным кредитам выросла за это время почти в два раза, достигла 1,8% от общей задолженности и продолжает накапливаться.

Но на самом деле ситуация намного хуже, т.к. с 1 января изменился расчет и определение просроченного кредита, просроченным он теперь считается в случае задержки платежа в течение 90 дней, вместо 30 дней до этого. Это резко, по нашим расчетам, примерно в пять раз, снизило расчетную величину задолженности. Кроме того, не считается просроченной реструктурированная или рефинансируемая ипотечная задолженность, что так же целиком основано на сомнительном предположении, что в 2010 году финансовое положение заемщика укрепитя. И это на фоне роста безработицы и падения реальных

доходов населения, снижения промышленного производства, бюджетного дефицита, роста неплатежей и т.д. Следует заметить, что в международной практике к просроченной задолженности относят не только не поступившую своевременно часть задолженности, а всю ее величину, справедливо полагая, что существует высокий риск для банка непогашения заемщиком всей, а не только просроченной задолженности. Этот риск особенно велик для российского заемщика доля платежей по ипотеке в общем доходе, которого, по данным Агентства ипотечного жилищного кредитования, превышает 30%, против, например, 11,4% в США. Причем многие российские заемщики брали ипотечный кредит «в притык», не беря в расчет возможные валютные риски, сокращение доходов, потерю работы и др., часто, наоборот, полагаясь на рост заработной платы или доходов от бизнеса. Основой системы экономических стимулов, нацеленной на активизацию кредитования, должна стать работающая система выдачи госгарантий по кредитам и рефинансирование под кредитные портфели. В конце 2008 – начале 2009 года система не смогла избежать «кредитной заморозки», что подтолкнуло федеральное правительство к использованию административных методов, в том числе появлению требований по поддержанию объема кредитования по выдаче кредитов. Масштабное использование административных методов мешает банковскому сектору выполнять ключевую функцию – оценку рисков на макроуровне. Попытки заменить экономические стимулы прямым вмешательством в кредитную политику банков могут дать лишь краткосрочный эффект, при этом наносят вред в долгосрочной перспективе. Использование кредитных механизмов при стимулировании отдельных секторов экономики позволяет сократить коррупцию при распределении финансовых ресурсов бюджета и переложить часть кредитных рисков, а также функции по их оценке на финансовые институты. Вместе с тем существующие инструменты экономического стимулирования – выдачу госгарантий по кредитам и рефинансирование под кредитные портфели – необходимо избавить от выявленных недостатков. Например, система выдачи госгарантий в начале 2009 года так и не смогла заработать, т.к. предполагала компенсацию потерь банков только после прохождения длительной процедуры изъятия и реализации залога. Быстрое устранение такого рода проблем – одна из важнейших задач исполнительной и законодательной ветвей власти. Ипотечное кредитование, дополненное системой мер по поддержке предложения недвижимости, способно выступить локомотивом выхода экономики из рецессии. Стимулирование ипотечного кредитования поддержит спрос на недвижимость, что при отсутствии ограничений на рост предложения недвижимости (например, недоступности кредитов для строителей) способно дать мультипликативный макроэкономический эффект, а также решить важные социальные задачи (жилье для военнослужащих, многодетных семей и т.д.) [4].

Система ипотечного кредитования нуждается в модернизации, и чем раньше она начнется, тем более она будет устойчива и эффективнее будет ее работа. В этих условиях важными направлениями модернизации видятся:

– создание механизмов софинансирования выкупа закладных государством и частными фондами;

– введение субсидируемых государством инструментов целевого накопления первоначального взноса для получения ипотеки (жилищно-накопительные вклады). Система целевых жилищно-накопительных вкладов представляется менее рискованной по сравнению с системой ипотечного жилищного кредитования, что особенно важно в период нестабильности кредитно-финансового рынка. [6]

– сотрудничество банков и государства на основе идеологии частно-государственного партнерства. Вовлечение банков разных уровней в реализацию государственных программ позволит банковской системе привлечь стабильную ресурсную базу, столь важную для долгосрочной устойчивости.

С точки зрения формирования посткризисного рынка жилья и сопровождающего его рынка ипотечного кредитования самым серьезным риском является высокая вероятность

возвращения на жилищный рынок спекулятивного капитала и возрождение спекулятивного рынка жилья. Основания для этого есть. Это:

– падение цен на недвижимость, по-видимому, исчерпало себя. Цены на квартиры существенно снизились (в Москве – ориентировочно на 33% в долларовом выражении и 20% в рублях – июль 2009 г. к октябрю 2008 г). Из-за продолжающейся рецессии и сокращения объемов нового строительства на рынке накапливается отложенный спрос. С падением цен, увеличивается его рост. Сейчас все те, кто ранее выходил с рынка недвижимости, ищут наиболее удачный момент, что бы на него вернуться.

– усиление мер государственной финансовой поддержки вливанием кредитных ресурсов «разогреет» рынок жилья, возобновит его рост;

– отсутствие жестких, действенных налоговых и законодательно-правовых норм, исключая (или существенно сужающих) возможность массовой скупки жилья для его последующей перепродажи и, сохраняющиеся условия для ценового сговора на рынке жилья;

– постепенное накопление дефицита жилья из-за сокращения объемов, вновь начинаемого жилищного строительства и особенно, сокращения строительных заделов;

– продолжающаяся дифференциация денежных доходов и сбережений при их концентрации в руках крайне узкой группы лиц.

Учитывая совокупность всех этих условий, финансовая подпитка рынка жилья государством кроме достижения благих целей в конечном итоге может стать катализатором и для восстановления спекулятивного рынка жилья, сохранения высокой (выше, чем по всем другим видам деятельности) доли скрытой экономики операций с недвижимостью. Всего этого следует избежать. Необходим масштабный план государственной поддержки платежеспособного жилищного спроса населения, отличающегося целевой направленностью на удовлетворение жилищного спроса среднего класса. Инструменты и формы господдержки (субсидирование ставок по ипотечным кредитам, госзаказ на жилье и др.) должны отсекалть спекулятивных инвесторов, приобретающих более трети вводимого жилья в городах.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Более 700 тыс. квартир построили в России за год [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://sob.ru/news-11-21237.html>
2. Гремякин, В.А. Ипотечное кредитование [Текст] / В.А. Гремякин. – М.: МГУ, 2007. – 58 с.
3. О состоянии рынка ипотечного жилищного кредитования в первом полугодии 2009 года [Электронный ресурс] / Официальный сайт Центрального банка РФ // Режим доступа: http://www.cbr.ru/statistics/ipoteka/am_1-2009.pdf
4. Предложения к Стратегии развития банковского сектора на 2009 – 2012 гг. [Электронный ресурс] / Эксперт РА // Режим доступа: <http://www.raexpert.ru/strategy/concept2009/part3/>
5. Тверская, Д. Перспективы развития банковской системы Китая [Текст] / Д. Тверская // Журнал «РИСК: Ресурсы, Информация, Снабжение, Конкуренция». – 2009. – №1. – С. 15.
6. Цылина, Г.А. Ипотека: жилье в кредит [Текст] / Г.А. Цылина. – М.: Финансы и статистика, 2007. – 67 с.

Новакова Софья Юрьевна

Орловский государственный университет
302026, г. Орёл, ул. Комсомольская, д. 41, корпус 3
Ассистент кафедры прикладных экономических дисциплин
Тел.: (4862) 77-75-59
E-mail: sonik1983@rambler.ru

НАУЧНАЯ БЛАСТЬ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ **УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКИХ СИСТЕМ**

УДК 657

Л.В. ПОПОВА

ФОРМИРОВАНИЕ СТОИМОСТИ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ В СООТВЕТСТВИИ С МЕЖДУНАРОДНЫМИ СТАНДАРТАМИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

В статье автором рассмотрен порядок и особенности формирования стоимости готовой продукции при переходе на Международные стандарты финансовой отчетности.

Ключевые слова: стоимость, Международные стандарты финансовой отчетности, амортизация.

The author reviewed the order and specific features of production value in accordance with International Financial Reporting Standards.

Key words: cost, International Financial Reporting Standards, amortization.

Для российского бухгалтерского учета важным моментом является внедрение Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). Целью реформирования системы бухгалтерского учета является приведение национальной системы в соответствие с требованиями рыночной экономики и Международными стандартами финансовой отчетности. Принятие МСФО дает возможность сравнивать сходные данные инвесторам и другим заинтересованным лицам. Это позволяет обеспечить надлежащий уровень прозрачности и доверия к финансовой отчетности организаций. Цель перехода российского учета и отчетности на Международные стандарты финансовой отчетности – повышение качества и информативности отчетности, которые актуальны для всех пользователей (и в первую очередь, для банков, которые оценивают на ее основе финансовое положение заемщиков).

Учет готовой продукции регламентируется в российском законодательстве (как и другие запасы) ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов». Аналогом ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» является МСФО 2 «Запасы». Стандарт дает определение запасов, устанавливает правила формирования первоначальной стоимости (себестоимости), предписывает методы расчета себестоимости, правила оценки запасов при отражении в отчетности и предъявляет требования к раскрытию информации о запасах в отчетности. Международный стандарт финансовой отчетности 2 «Запасы» содержит нормы, которые определяют порядок учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции. Положениями стандарта регулируются правила выбора методов калькулирования оказывающих влияние на величину прибыли отчетного периода [1].

Себестоимость продукции должна включать все затраты, связанные с приобретением, переработкой и прочие затраты, необходимые для приведения запасов в настоящее расположение и состояние (рисунок 1). В отличие от классификации затрат, принятой в российском учете, МСФО 2 «Запасы» определяют три группы затрат, включаемых в себестоимость продукции.

Переменные затраты первой группы - это сырье и основные материалы, заработная плата производственных рабочих с начислениями на нее и др. К этой группе относятся расходы, которые можно на основе данных первичного учета отнести непосредственно на себестоимость конкретных изделий. Ко второй группе (переменные косвенные производственные затраты) относятся те расходы, которые находятся в прямой зависимости или почти в прямой зависимости от изменения объема деятельности, но при этом в силу

технологических особенностей производства их нельзя или экономически нецелесообразно прямо отнести на изготавливаемые продукты. К таким расходам относятся затраты сырья в комплексных производствах. К постоянным косвенным накладным производственным затратам (третья группа) относятся общепроизводственные расходы, неизменяющиеся или почти неизменяющиеся в результате изменения объема производства (амортизация производственных зданий, сооружений, оборудования; расходы на их ремонт и эксплуатацию; расходы на содержание аппарата управления цехов и прочего цехового персонала). Данная группа затрат в бухгалтерском учете традиционно распределяется по видам продукции косвенным путем пропорционально какой либо базе распределения [2].

Далее рассмотрим российскую классификацию затрат в рамках Международных стандартов финансовой отчетности.



Рисунок 1 – Затраты, включаемые в себестоимость запасов в соответствии с МСФО

Материальные затраты относятся к категории запасов и регламентируются МСФО 2 «Запасы». Это определено положением стандарта при определении составляющих запасов. Согласно данному стандарту, запасы – это активы, которые:

- держатся с целью продажи в нормальных условиях хозяйственной деятельности;
- находятся в процессе производства для последующей перепродажи;
- представляют собой сырье и материалы, которые будут потреблены в процессе производства или предоставления услуг.

При формировании учетной политики организации по операциям с материальными запасами необходимо отразить один из предусмотренных способов оценки по следующим направлениям:

- оценка запасов при их приобретении;
- учет процентов по заемным средствам, полученным на приобретение запасов;
- оценка запасов при их отпуске в производство.

В российском учете и МСФО различаются подходы к определению первоначальной стоимости запасов при их приобретении. В соответствии с МСФО 2 себестоимость материальных запасов должна включать все затраты на приобретение, на переработку и прочие затраты, понесенные для того, чтобы доставить ценности до места их настоящего местонахождения и состояния. Затраты на приобретение запасов включают цену покупки, импортные пошлины и прочие налоги (кроме возмещаемых налоговыми органами), транспортные, транспортно-экспедиторские и другие расходы, непосредственно относимые

на приобретение готовой продукции, материалов и услуг. В затраты на переработку запасов входят прямые затраты, непосредственно связанные с единицами продукции, а также систематически распределяемые постоянные и переменные накладные производственные расходы при переработке сырья в готовую продукцию. Прочие затраты включаются в себестоимость запасов только в той степени, в которой они связаны с доведением их до состояния, в котором они пригодны к дальнейшему использованию [3].

Кроме того, в МСФО 2 приведены затраты, которые не могут быть включены в себестоимость материальных запасов, а должны быть признаны в качестве расходов в период их возникновения. К ним относятся сверхнормативные потери сырья, затраты на хранение, если они не необходимы в производственном процессе для перехода к следующему его этапу. Для расчета себестоимости материальных затрат в соответствии с МСФО возможно использование 3 методов, аналогичных методам, используемым в российском учете (рисунок 2).

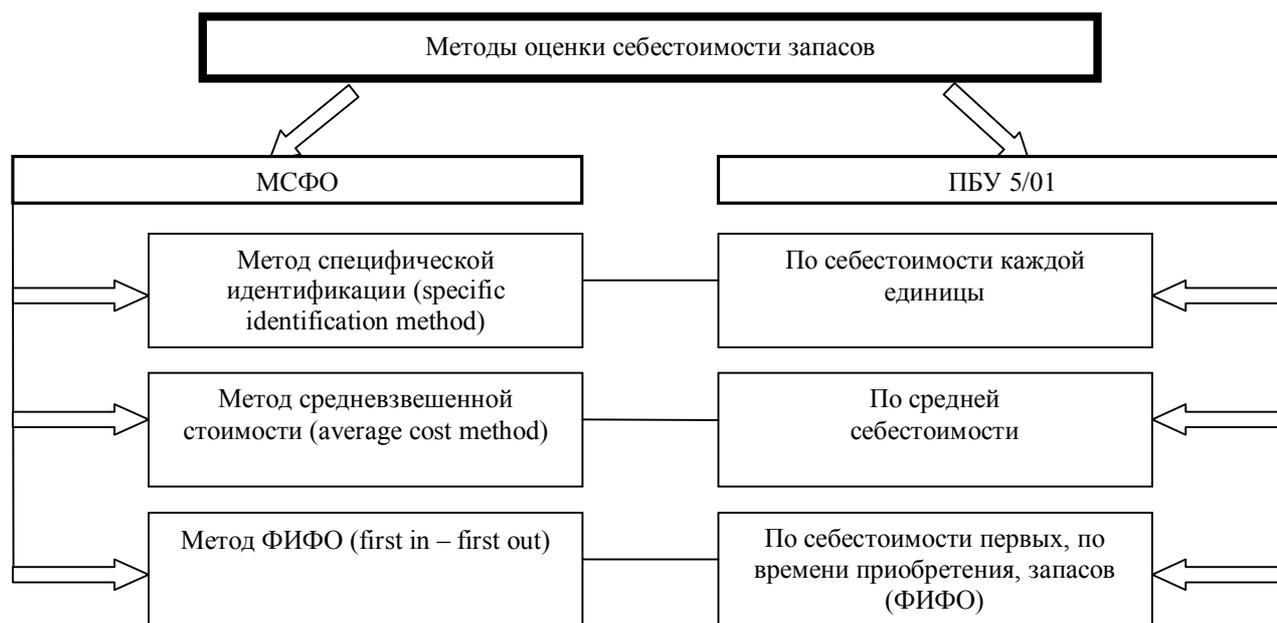


Рисунок 2 – Методы оценки себестоимости запасов по российским и международным стандартам

Метод идентификации закрепляет фактическую стоимость за каждой конкретной единицей товара. Этот метод удобно применять к материальным запасам с большой стоимостью. Метод средневзвешенной стоимости рассчитывает средневзвешенную стоимость единицы, применяя простое усреднение стоимости: общая сумма затрат на материалы делится на их полное количество.

Метод ФИФО предполагает, что стоимость материалов, поступивших с первой партией, реализуется в первую очередь.

Таким образом, общие подходы к учету и оценке материальных запасов в российских нормативных актах в целом совпадает с требованиями международных стандартов.

Следующим элементом затрат является амортизация. Амортизация в стандарте МСФО 16 «Основные средства» трактуется как распределение стоимости актива, подлежащего амортизации, между учетными периодами в течение срока его полезного экономического использования. Фактически амортизация выглядит как систематическое уменьшение амортизируемой стоимости актива на протяжении срока его полезной службы. Согласно МСФО, амортизируемая стоимость основных средств определяется как разность между учетной оценкой объекта основных средств и его ликвидационной стоимостью. Этот порядок отличает предписания МСФО от порядка, определяемого российскими нормативными актами, согласно которым базой для начисления амортизации основных средств служит их первоначальная (восстановительная) или остаточная стоимость.

Для правильного отражения амортизации в соответствии с международными стандартами необходимо использовать следующие составляющие: первоначальная стоимость (стоимость, заменяющая ее в результате переоценки), ликвидационная стоимость (чистая величина, которую предприятие предполагает получить от ликвидации), срок полезного экономического использования (период времени, в течение которого предприятие предполагает использовать актив). Эти составляющие служат основой для расчета затрат по амортизации за отчетный период (рисунок 3).

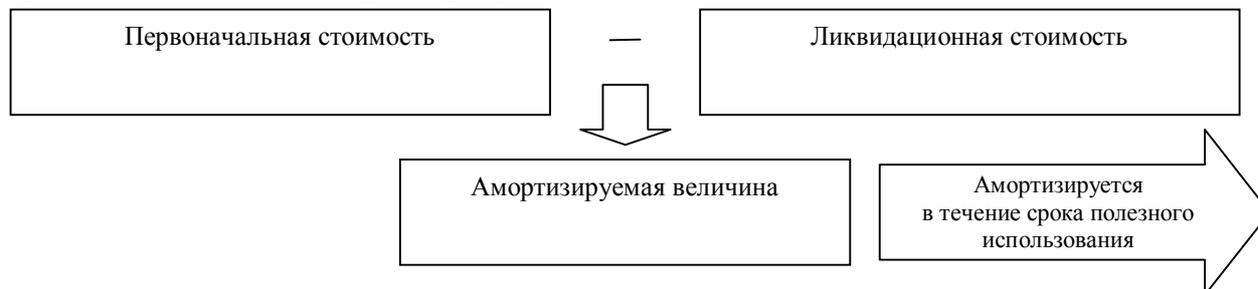


Рисунок 3 – Соотношение понятий амортизируемая величина, ликвидационная стоимость и срок полезного использования

Остаточная стоимость и срок полезной службы могут пересматриваться в конце финансового года, и при этом любые изменения будут учитываться в качестве изменения в учетной оценке в соответствии с МСФО 8 «Учетная политика, изменения в учетных оценках и ошибки» [4].

Амортизация актива начинается с момента, когда актив может быть использован по назначению, и прекращается, когда актив списывается с баланса или полностью амортизируется. Амортизация может начисляться методом объема производства, согласно которому, амортизация не начисляется в случае, когда отсутствует производство.

На практике возможно применение ряда методов амортизации (рисунок 4).



Рисунок 4 – Методы начисления амортизации в соответствии с МСФО

Организация выбирает тот метод, который наиболее точно отражает расчетную схему получения будущих экономических выгод, заключенных в активе. Выбранный метод применяется последовательно в каждом отчетном периоде, кроме тех случаев, когда изменяется расчетная схема потребления этих будущих экономических выгод.

Общий анализ рассмотренных предписаний МСФО 16 позволяет сделать вывод о том, что порядок амортизации основных средств, определяемый МСФО, в серьезной степени близок российской практике учета.

Правила для учета и отражения в отчетности информации о вознаграждениях работников устанавливаются стандартом МСФО 19 «Вознаграждения работникам». Вознаграждения работникам – это все формы вознаграждений и выплат сотрудникам за

выполненную работу. В МСФО 19 выделяются пять видов вознаграждений работникам (рисунок 5).

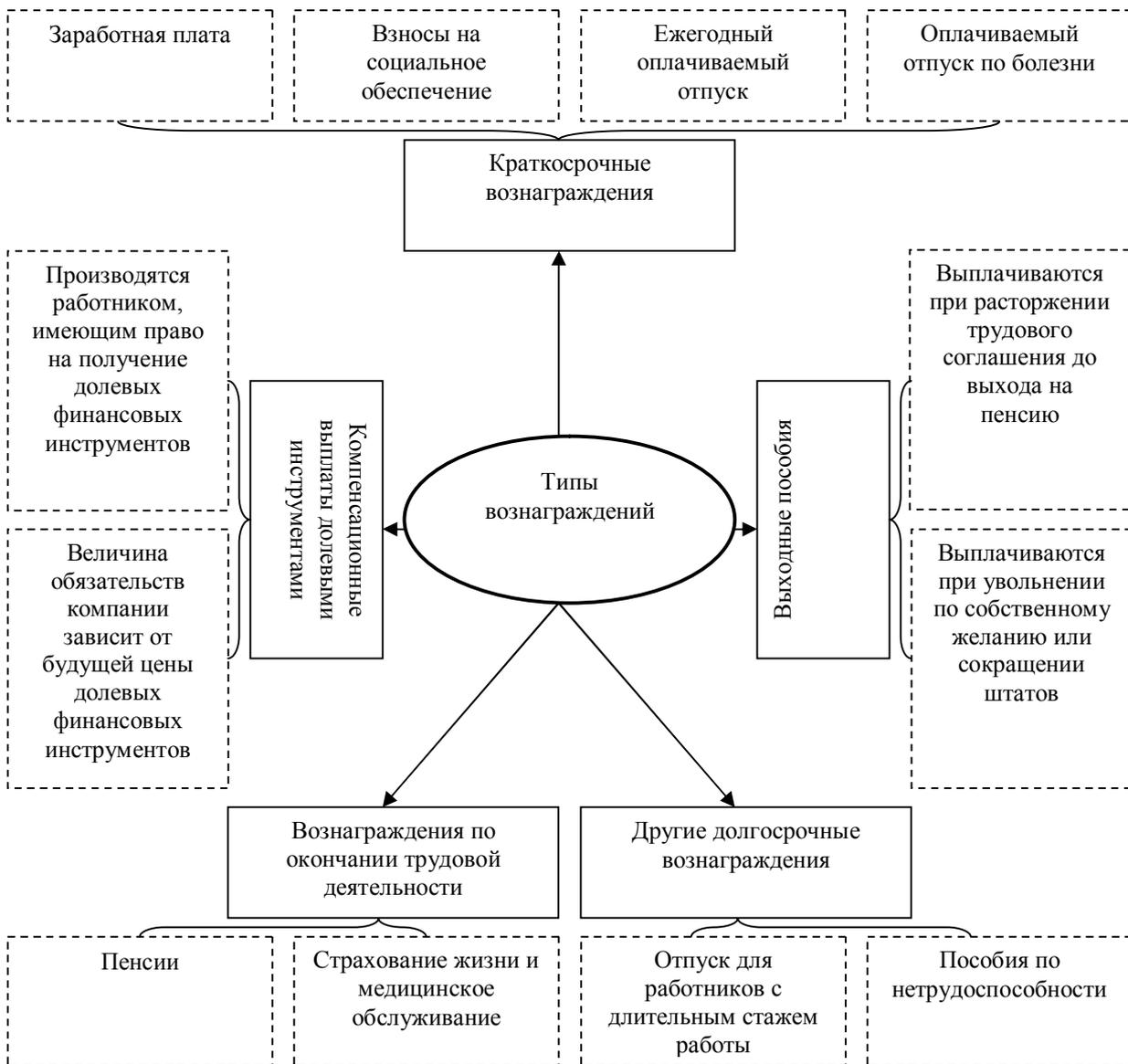


Рисунок 5 – Типы вознаграждений в соответствии с МСФО

Затраты на оплату труда рассматриваются как приобретение организацией способности к труду, которая по существу, покупается у служащих, работающих на предприятии, а также у продающих свои услуги посторонних специалистов, то есть труд в полной мере рассматривается как товар. При этом в затратах на труд выделяют три категории:

- 1) прямые расходы на оплату труда производственных работников, которые по правилам зарубежного учета относятся непосредственно к себестоимости определенного изделия;
- 2) зарплата связанных с производством подсобных рабочих, менеджеров мастеров вспомогательного персонала, которая учитывается как производственные затраты, а также включаемые в себестоимость каждой единицы продукции;
- 3) затраты на оплату труда вспомогательного персонала, которые нельзя прямо отнести на определенный вид изделий (косвенные затраты на оплату труда).

Прямые затраты на оплату труда вместе с накладными затратами и затратами основных материалов входят в себестоимость продукции. Что касается отпусков, то они учитываются в момент наступления отпуска. Накопленные отпуска учитываются как

обязательство при оказании работниками услуг, увеличивающих их права на будущий отпуск (фактически - ежемесячно), даже если отпуск является некомпенсируемым и обязательство может исчезнуть с увольнением работника. Текущие премии, как правило, учитываются наравне с обычной заработной платой - по выходу распоряжения о начислении премий. Премии, имеющие характер юридического или признанного в практике обязательства, например, тринадцатая зарплата и иные регулярные выплаты, 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:

- 1) механизм расчета премий позволяет оценить их сумму до выхода решения,
- 2) подобные премии - регулярная практика компании.

Выплаты, имеющие характер распределения прибыли, трактуются как часть трудового соглашения работника с компанией, а не с ее собственниками. Поэтому они признаются как затраты, наравне с обычной оплатой труда, а не как распределение чистой прибыли, если только не имеют признаков выплаты долевыми инструментами [2].

Таким образом, можно сделать вывод, что подходы российских нормативов к учету и отражению в отчетности продукции совпадают с требованиями МСФО. Большое значение при этом имеет редактирование ПБУ 5/01, в результате которого учет запасов в России стал максимально приближен к требованиям международных стандартов. Но, тем не менее, в российских нормативах все еще существуют отличия от МСФО, которые могут привести к различиям показателей отчетности, составленной по российским и международным стандартам.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Вахрушина, М.А. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: учеб. пособие [Текст] / М. А. Вахрушина. – М.: Вузовский учебник, 2005. – 320 с.
2. Попова, Л.В. Международные стандарты финансовой отчетности: учеб. пособие для вузов [Текст] / Л.В. Попова, Н. А. Шибеева, И. А. Дрожжина. – Орел: ОрелГТУ, 2007. – 264 с.
3. Соловьева, О.В. Международная практика учета и отчетности: учебник [Текст] / О.В. Соловьева. – М.: ИНФРА-М, 2005. – 332с.
4. Шадилова, С.Н. Особенности ведения бухгалтерского учета с применением МСФО [Текст] / С.Н. Шадилова. – М.: ИКЦ «Дело и Сервис», 2007. – 320 с.

Попова Людмила Владимировна

Орловский государственный технический университет
302020, г. Орел, Наугорское ш., 40
Зав. кафедрой «Бухгалтерский учет и налогообложение»
Доктор экономических наук, профессор
Тел.: 41-98-60
E-mail: LVP_134@mail.ru

И.А. МАСЛОВА, Т.О. ПАВЛОВА

НАУЧНО-МЕТОДИЧЕСКИЕ И НОРМАТИВНО-ПРАВОВЫЕ АСПЕКТЫ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ СОЦИАЛЬНОЙ И ОТРАСЛЕВОЙ БЮДЖЕТНОЙ ПОДДЕРЖКИ

В статье рассмотрены направления изучения проблем развития учетно-аналитического обеспечения социальной и отраслевой бюджетной поддержки на основе стоимостных потоков, проведен структурно – динамический анализ реализации мер социальной поддержки сельскохозяйственных товаропроизводителей и предложена авторская модель обоснования приоритетности государственной поддержки как наиболее приемлемой формы финансового обеспечения животноводческой отрасли сельскохозяйственного производства.

Ключевые слова: бюджетная поддержка, сельскохозяйственное производство, учетно-аналитическое обеспечение

In article directions of studying of problems of development of registration-analytical maintenance of social and branch budgetary support on the basis of cost streams are considered, is presented structurally – the dynamic analysis of realisation of measures of social support agricultural – commodity producers and the model of a substantiation of priorities of the state support as most comprehensible form of financial maintenance of cattle-breeding branch of an agricultural production is offered.

Key words: budgetary support, an agricultural production, registration-analytical maintenance

Комплексный подход к изучению проблем развития учетно-аналитического обеспечения социальной и отраслевой бюджетной поддержки на основе стоимостных потоков предопределяет необходимость глубокого и всестороннего исследования научно-методической литературы по указанной проблематике.

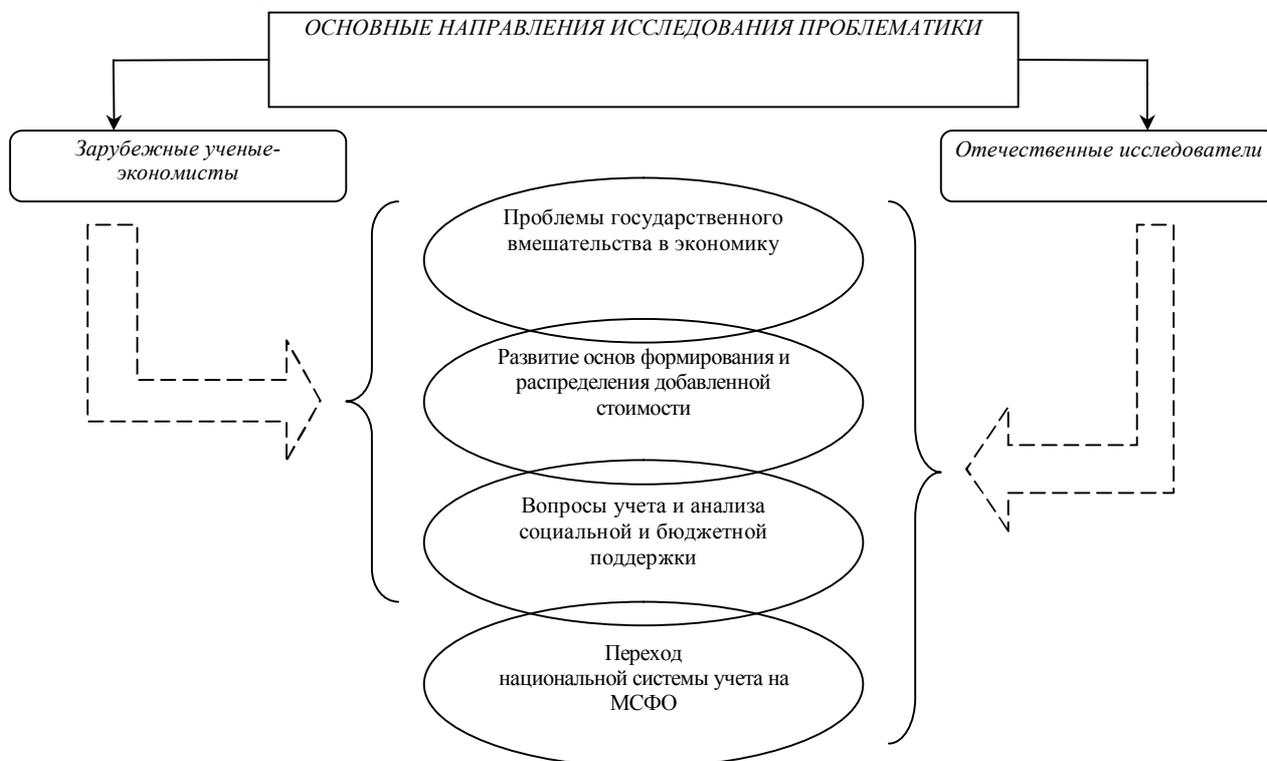


Рисунок 1 – Направления изучения проблем развития учетно-аналитического обеспечения социальной и отраслевой бюджетной поддержки на основе стоимостных потоков

Более эффективное изучение фундаментальных положений в области теории управления и государственного регулирования экономических механизмов социальной и отраслевой бюджетной поддержки возможно посредством применения агрегированного подхода, сущность которого представлена на рисунке 1.

Проблемы государственного вмешательства в экономику занимают важное место в трудах выдающихся представителей как российской, так и зарубежной экономической науки. Безусловно, заслуживают внимания труды таких зарубежных ученых, как: А. Смит, Д. Риккардо, Дж. Кейнс, М.Фридмен, С. Харрис, Дж. Робинсон, Ф. Хайек, Дж. Сорос, Дж. Стиглиц, Я. Корнаи, К. Маркс, Н. Мэнкью, П. Самуэльсон, П. Хейне, С. Фишер, Й. Шумпетер.

Исследования в области необходимости государственного регулирования рыночной экономики изложены в фундаментальных трудах Кейнса Дж.М. и его последователей - Домара Е., Калдора Н., Самуэльсона П., Робинсона Дж., Хансена Э., Харрода Р., Хикса Дж. и др.

Вопросы учета и анализа затронуты многими. Наиболее популярны в этой области: О. Амаг, Х. Андерсон, Л.А. Бернштейн, Дж. Блейк, Дж. Бокс, Дж. Брейлди, Х. Гернон, Г. Дженкинс, Т.Р. Карлин, К. Колдуэлл, Ф. Ляйтнер, А.Р. Макмин, Э. Максами, Г. Миик, Р. Мюллендорф, Г. Мюллер, Б. Нидлз, М.Б. Нортон, Д. О'Брайэн, Н. Прайор, Т. Скоун, Дж. Фостер, Д.А. Халес, Ч. Хорнгрен, Р.Г. Шредер, Дж. Эрнот и др.

Проблемы государственного регулирования агропроизводства и государственной поддержки сельхозтоваропроизводителей находятся в центре внимания многих современных ученых-аграрников. По рассматриваемой проблематике опубликовали свои работы следующие ученые: А.И. Алтухов, А.А. Анфиногентова, Г.В. Беспехотный, В.Р. Боев, Н.А. Борхунов, А.В. Гордеев, В.В. Закшевский, А.Я. Кибиров, В.А. Ключач, А.И. Костяев, Э.Н. Крылатых, В.З. Мазлоев, В.В. Милосердов, А.С. Миндрин, В.И. Назаренко, А.Г. Папцов, Э.А. Сагайдак, А.Ф. Серков, И.Г. Ушачев, И.Ф. Хицков, В.Н. Хлыстун, Б.А. Черняков, А.А. Черняев и др.

По проблемам развития сельских территорий и реализации национальных проектов, напрямую не связанных с сельским хозяйством (как формы опосредованной государственной поддержки сельхозто-варопроизводителей) вышли в свет работы таких ученых, как: А.В. Петриков, А.В. Голубев, А.П. Огарков, А.В. Мерзлов, А.Н. Антипов, В.В. Парциорковский, С.А. Никольский, А.В. Новоселов, Н.В. Чепурных и др.

По проблемам информационно-консультационного обслуживания, как одной из форм государственной поддержки сельскохозяйственных товаропроизводителей, вышли в свет работы Д.С. Алексанова, В.М. Баутина, Р.В. Балдина, М.Я. Веселовского, Г.М. Демишкевич, Н.Л. Карданской, В.В. Козлова, Л.С. Колотова, В.В. Лазовского, И.М. Михайленко.

По развитию форм прямой государственной поддержки (субсидирования и дотирования) сельхозтоваропроизводителей заслуживают внимания научные разработки и публикации: Г.В. Беспехотного, О.А. Родионовой, Н.А. Борхунова, Н.Ф. Зарук, В.В. Масловой, А.Н. Сёмина, Г.П. Селивановой, В.М. Шараповой, О.Д. Рубаевой, Л.А. Кошолкиной и др.

Теоретические, методологические и прикладные вопросы механизма определения методов, нормативов, размеров государственной поддержки сельского хозяйства нашли отражение в работах О.В. Шик, Л.А. Кошелкиной, Л.А. Беспехотного, А.Н. Семина, С.В. Алготковой, А.В. Красникова, Н.Г. Варакса, Н.А.Борхунова, Н.Ф. Зарук, А.Н. Лубкова и др.

Вопросами аналитического обеспечения в рамках планирования и прогнозирования государственной поддержки занимаются Е.С. Мезенцева, Д.Б. Эпштейн, Е.О. Никифорова, Е.С. Джевицкая, Е.С. Снеговская.

Региональные проблемы государственного обеспечения аграрного сектора рассмотрены в работах ученых: Л.Ю. Соловьевой, Э.Р. Кузнецовой, Г.Б. Дьяченко.

Развитию теории и практики сельского хозяйства в России уделяли много внимания М.И. Туган-Барановский, В.И. Ленин, С.Л. Маслов, А.И. Чупров, Н.П. Макаров, К.А. Пажитнов, А.В. Чайнов, С.Г. Струмилин.

В 70-е - 80-е годы XX века было опубликовано большое количество научных работ по различным экономическим аспектам развития агропромышленного комплекса. Это работы А.Е. Булатова, В.А. Венжера, А.М. Емельянова, И.Б. Загайтова, В.А. Добрынина, В.В. Кузнецова, Ф.С. Мартинкевича, Е.С. Оглоблина, Б.И. Пошкус, И.Г. Ушачева, И.Ф. Хицкова, А.А. Шутькова и других.

Вопросам экономики сельского хозяйства в целом посвящены труды В.А. Добрынина, А.П. Зинченко, К.П. Личко, А.А. Никонова, Г.А. Петраневой, С.С. Сергеева.

Общепризнанными работами по формированию агропродовольственного рынка являются труды М. Бакетта, А. Бачурина, В.Р. Боева, М. Беккера, Г.Ф. Белоусенко, В.Ф. Бондарева, И.Н. Буздалова, Л.Н. Ветровой, В.А. Добрынина, А.Г. Зельднера, Е.Ф. Злобина, С.В. Киселева, Н.В. Комова, А.И. Костяева, В.В. Кузнецова, Э.Н. Крылатых, В.В. Милосердова, В.И. Назаренко, Г.Н. Никоновой, А.Г. Папцова, А.В. Петрикова, И.Г. Паршутиной, А.Ю. Рыманова, и др.

Механизмы государственного регулирования сельскохозяйственных рынков рассмотрены в трудах Аллен-Смита Дж., Виттке Х., Велькена Э., Киршке Д., Колза Р., Спитца Р., Трейси М., Ула Дж., Халкроу Х., Хенрихсмайера В. и др. западных исследователей.

Вопросам государственного регулирования сельскохозяйственных рынков в условиях реформируемой экономики посвящены труды российских ученых: Ахметова Р.Г., Грядова С.И., Гордеева А.В., Добрынина В.А., Емельянова А.М., Киселева С.В., Коваленко Н.Я., Никонова А.А., Папцова А.Г., Петрикова А.В., Серовой Е.В., Ушачева И.Г., Югая А.М. и др.

Вопросы организации сельскохозяйственных рынков, использования механизмов индикативного планирования и прогнозирования рыночной ситуации рассмотрены Личко К.П., Серковым А.Ф., Шакировым Ф.К. и др.

Проблемам государственной поддержки развития рыночной инфраструктуры уделяется большое внимание в трудах Демидова В.А., Глазуновой И.А., Иншакова В.А., Лебедевой Н.Н., Максимовой И.В., Нуралиева С.У., Романовой Н.С. и др.

Оценке народнохозяйственной, бюджетной и коммерческой эффективности агрополитических мероприятий посвящены труды Алексанова Д.С., Гатаулина А.М., Жоголевой Е.Е., Зинченко А.П., Калашникова И.Б., Милосердова В.В., Новичкова В.И. и др.

Анализом и оценкой эффективности государственной поддержки сельского хозяйства, методическими подходами к совершенствованию государственной поддержки занимаются В.Е. Толмаков, А.Ф. Корнеев, А.А. Капитонов, Т.Н. Мишустина, А.Д. Котенев, Е.И. Степаненко, В.Н. Суровцев, Д.Г. Лаптева и др.

Развитием концептуальных основ и методологических положений формирования и распределения добавленной стоимости, ее учета, анализа и налогообложения занимались такие ведущие отечественные ученые: М.С. Абрютин, Д.А. Ендовицкий, Н.П. Любушин, М.В. Мельник, И.А. Маслова, Д.В. Маслова, Е.Л. Малкина, Л.П. Павлова, В.Г. Пансков, Л.В. Попова и другие.

Исследованием возможности перехода национальной системы учета на международные стандарты финансовой отчетности занимаются И.В. Аверчев, Л.П. Бибик, В.М. Волкова, А.М. Гершун, Е.Б. Герасимова, М.А. Вахрушина, Ю.А. Данилевский, Л.В. Попова, О.Е. Николаева, К.Г. Парфенов, В.Ф. Палий, О.В. Соловьева, Т.В. Шишкова.

Исследованию проблем организационного механизма аналитического обеспечения государственного регулирования аграрного сектора посвятили свои работы многие зарубежные и отечественные экономисты. Проблемы теории, методологии и практического функционирования механизма определения методов, нормативов, размеров государственной

поддержки сельского хозяйства нашли отражение в работах Шик О., Кошелкиной Л.А., Беспехотного Л.А., Семина А.Н., Алготковой С.В.

Вопросами планирования и прогнозирования государственной поддержки занимаются Мезенцева Е.С., Эпштейн, Д.Б., Никифорова Е.О., Зарук Н., Джевицкая Е., Снеговская Е.С.

Региональные проблемы государственного регулирования аграрного сектора и агропродовольственного рынка рассмотрены в работах ученых: Соловьевой Л.Ю., Кузнецовой Э.Р., Дьяченко Г.Б.

Оценкой эффективности государственной поддержки сельского хозяйства и методическими подходами к совершенствованию государственной поддержки занимаются Толмаков В.Е., Корнеев А.Ф., Капитонов А.А., Мишустина Т.Н., Котенев А.Д.

Теоретические аспекты исследования аналитического обеспечения государственной поддержки аграрного сектора в условиях рынка, а также ретроспективный анализ и оценка зарубежного опыта в исследуемой области позволяет сделать вывод, что аналитическое обеспечение государственной поддержки представляет собой часть системы государственного регулирования и является совокупностью взаимосвязанных элементов, проецируемых со структуры льготного и безвозмездного финансирования наиболее уязвимых хозяйствующих субъектов аграрного сектора.

Потребность в аналитическом обеспечении государственной поддержки аграрного сектора является особенно острой, что обусловлено спецификой экономического положения сельскохозяйственных товаропроизводителей относительно положения большинства участников рынка. Исторически так сложилось, что аграрный сектор экономики России на свободном рынке не в состоянии конкурировать с другими отраслями.

В экономической литературе часто утверждается, что прямая бюджетная поддержка производителя путем дотаций, по сути дела, всегда неэффективна [2]. Это делается на том основании, что часть поддержки неизбежно достается переработчику или другому покупателю сельскохозяйственной продукции. Это обосновывается сдвигом вниз функции предложения при выделении субсидий и соответствующим снижением цен, потому что сельхозпроизводители, получив поддержку, обязательно соглашаются на более низкие цены. Однако Эпштейн Д.Б., Никифорова Е.О. считают, что если не все 100% субсидий в конечном итоге удержатся у производителя в виде соответствующего повышения дохода, то удержится, безусловно, их основная часть, что и означает реальный эффект субсидий [4].

В последнее время все более жестко звучит требование повысить эффективность использования бюджетных средств государственной поддержки сельхозпроизводителей, причем эта эффективность неоправданно связывается с увеличением поступления налогов в бюджет. Так, Л.А. Кошелкина считает, что существующая система «господдержки АПК ... направлена в основном на решение текущих задач, а стратегические вопросы не находят должного решения». С этим выводом соглашаются другие авторы, однако причина нерешенности стратегических вопросов в крайней скудости выделяемых средств, а отнюдь не в недостаточной нацеленности программ поддержки на конкретные стратегические результаты [3].

Л.А. Кошелкина в своих рекомендациях не ставит цели достижения необходимого уровня рентабельности по основным видам продукции и получения массы прибыли, достаточной для расширенного воспроизводства [1], а без этого достижение серьезных стратегических результатов невозможно.

Современная отечественная агроэкономическая литература в недостаточной степени анализирует этот важный вопрос, в результате взгляды сторонников государственной поддержки сельского хозяйства оказываются слабо подкрепленными теоретически, а крайне либеральные взгляды получают косвенную поддержку: раз нет явных доказательств эффективности господдержки, то нет резона ее вводить и тем более увеличивать. Дьяченко Г.Б. выделяет ряд приоритетных направлений инвестиционной политики государства в АПК, модель которых представлена на рисунке 2.

Первое и третье приоритетные направления, по мнению Дьяченко Г.Б., должны преимущественно реализовываться путем создания органами государственной власти необходимых условий для притока в отрасль частных инвестиций, то второе направление – прямая обязанность государства.

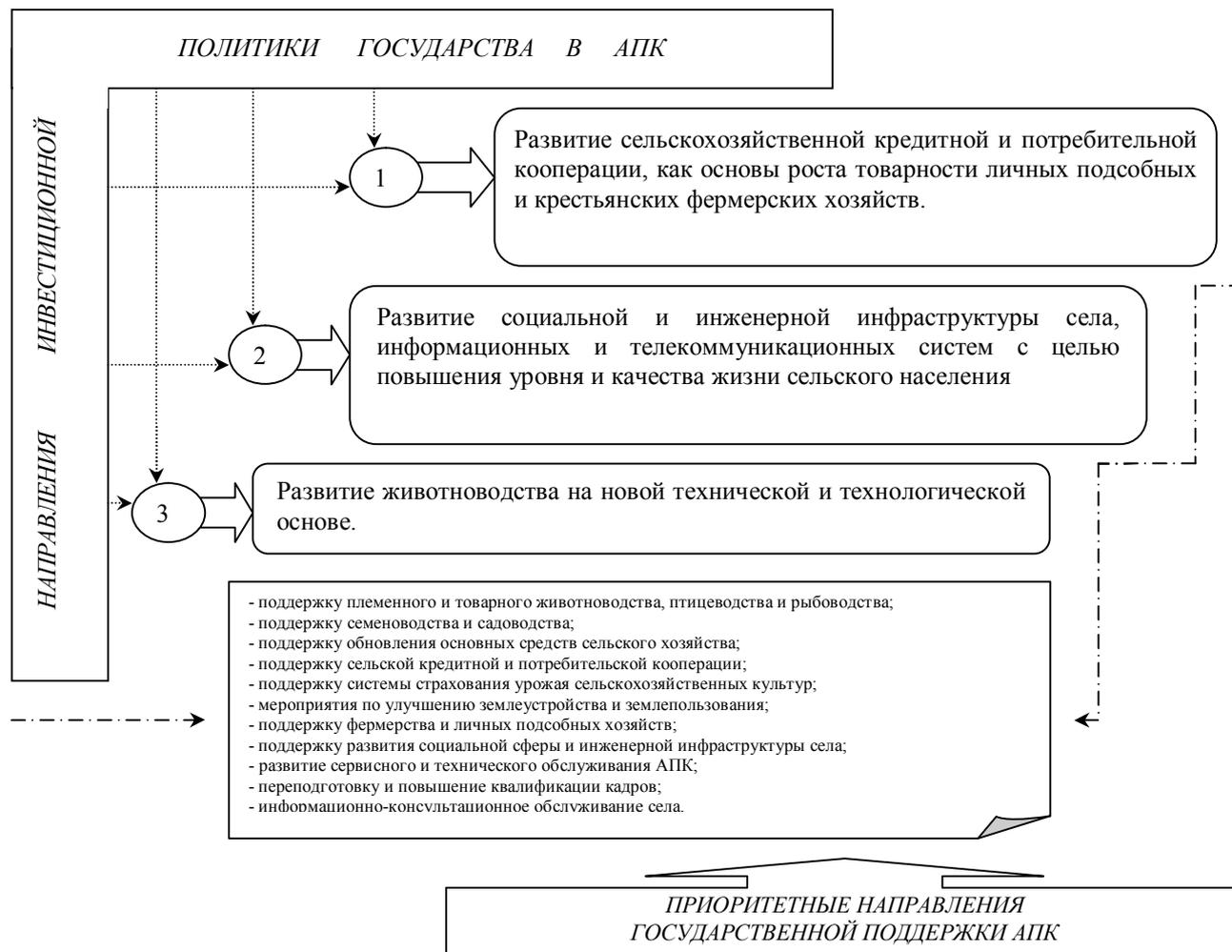


Рисунок 2 – Анализ основных направлений государственного регулирования агропроизводства

Анализ методов, нормативов, размеров государственной поддержки животноводства позволяет определить следующие основные направления совершенствования, перечень которых представлен на рисунке 3.

Для выявления концептуальных направлений государственного регулирования развития сельского хозяйства и государственной поддержки как источника финансирования, предложена методика структурно – динамического анализа реализации мер социальной поддержки сельхоз – товаропроизводителей, представленная на рисунке 4.

Приведенные на рисунке 4 данные свидетельствуют о том, что субсидирование средств на производство как в экономике России в целом, так и агропромышленном комплексе имеет стабильную динамику к росту, однако в сочетании с постоянным ростом количества предприятий и организаций абсолютная величина средств направленных в рамках реализации государственных программ поддержки производителей менее значительна.

На основе анализа тенденций реализации мер социальной и отраслевой бюджетной поддержки авторскими коллективами предлагаются различные модели совершенствования государственной поддержки сельского хозяйства и агропродовольственного рынка, однако все известные и встречающиеся в литературе направления совершенствования сходны,

предлагаемые методы значительно упрощают реальность и не учитывают многих конкретных условий функционирования аграрного сектора в регионе.



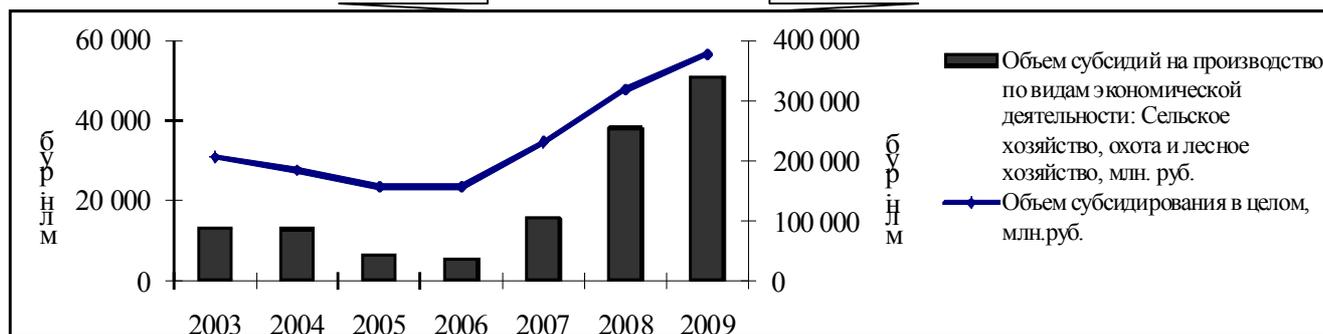
Рисунок 3 – Модель обоснования приоритетности государственной поддержки как наиболее приемлемой формы финансового обеспечения животноводческой отрасли сельскохозяйственного производства

Н. Зарук в целях определения нормативов государственной поддержки сельского хозяйства и агропродовольственного рынка предлагает рассчитывать объем ежегодно изымаемых из сельского хозяйства ресурсов в денежном выражении, увязывать его с финансово-кредитными отношениями и использовать результаты расчетов при разработке предложений в области государственной поддержки аграрного производства и повышению инвестиционной привлекательности аграрного сектора экономики. Его расчеты направлены на определение той части потерь от изъятия финансовых ресурсов из сельского хозяйства, которые связаны с продажей его продукции. Они построены на сравнении отраслевых, нормативных и средних по экономике показателей воспроизводства. В качестве норматива для определения прибыли принята средняя по экономике рентабельность. Оплата труда принимается на уровне прожиточного минимума, который представляет собой стоимостную оценку потребительской корзины, а также обязательных платежей и сборов. В нормативные затраты включаются амортизация и материальные оборотные средства.

Интересную методику оценки экономической эффективности господдержки, основанную на исчислении нормативных объемов роста производства и снижения себестоимости на единицу затрат средств господдержки, предложили В.Е. Толкманов, А.Ф. Корнеев, А.А. Капитонов [2].

Однако, на взгляд Эпштейна Д.Б., Никифоровой Е.О., оценка эффективности господдержки лишь по показателям роста производства и снижения себестоимости является неполной и не учитывает того, что часть средств поддержки идет (и должна идти) на повышение оплаты труда в сельском хозяйстве, а часть – на инвестиции, которые дают отдачу в течение нескольких лет [4].

ДИНАМИЧЕСКИЙ АНАЛИЗ СУБСИДИЙ НА ПРОИЗВОДСТВО



СТРУКТУРНЫЙ АНАЛИЗ СУБСИДИЙ НА ПРОИЗВОДСТВО ПО ОТРАСЛИ: СЕЛЬСКОЕ ХОЗЯЙСТВО, ОХОТА И ЛЕСНОЕ ХОЗЯЙСТВО

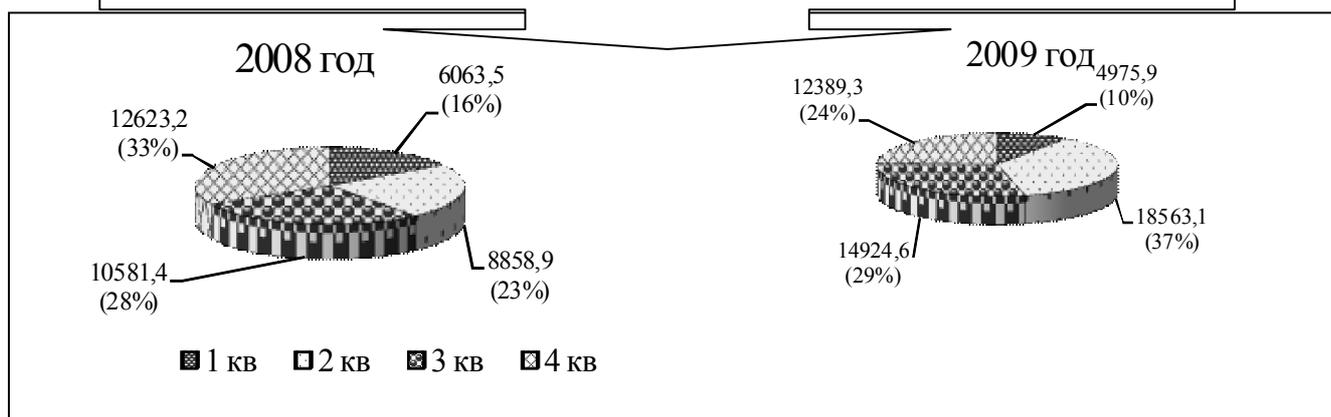


Рисунок 4 – Структурно – динамический анализ реализации мер социальной поддержки сельхоз – товаропроизводителей

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Кошелкина, Л.А. Развитие системы государственной поддержки в АПК [Текст] / Л.А. Кошелкина, Г.В. Беспяхотный // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. - 2002 - №10. - С.11-14.
2. Толкманов, В.Е. Методика оценки эффективности и распределение средств господдержки сельского хозяйства [Текст] / В.Е. Толкманов, А.Ф. Корнеев, А.А. Капитонов // Организационно-экономический механизм государственной поддержки сельского хозяйства: материалы науч-практ. конф. – М.: ФГНУ «Росинформагротех». - 2004. – С. 107–114
3. Шик, О. Обзор бюджетной политики АПК в России в 1994-2002гг. [Текст] / О. Шик // Проблемы агропродовольственного сектора: науч. труды. – М.: ИЭПП. - 2002. – № 47. – С.5-43.
4. Эпштейн, Д.Б. Социально-экономическая эффективность государственной поддержки сельского хозяйства [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.viapi.ru>.

Маслова Ирина Алексеевна

Орловский государственный технический университет
302020, г. Орел, Наугорское ш., 40
Доктор экономических наук, профессор кафедры «Бухгалтерский учет и налогообложение»
Тел.: 41-98-60
E-mail: tera_27@mail.ru

Павлова Татьяна Олеговна

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

Е.Ю. ВОРОНОВА

НЕОИНСТИТУЦИОНАЛЬНОЕ ВЛИЯНИЕ В УПРАВЛЕНЧЕСКОМ УЧЕТЕ

В данной статье рассматривается, какое влияние на развитие современного управленческого учета оказали три неоинституциональные экономические теории: теория транзакционных издержек, теория агентских отношений и теория прав собственности.

Ключевые слова: управленческий учет, неоинституциональная экономическая теория, транзакционные издержки, агентские издержки, решение о собственном производстве или закупке, межорганизационные учетные практики, бюджетирование, оценка деятельности.

This article deals with the impact of the following three new institutional theories on the development of contemporary management accounting: transaction cost theory, agency theory and property rights theory.

Key words: management accounting, new institutional theory, transaction costs, agency costs, "make or buy" management decision, interorganizational accounting practices, budgeting, performance measurement.

Развитие управленческого учета показывает, что институциональные аспекты всегда представляли определенный интерес, но лишь сравнительно недавно они стали активно исследоваться. Современная экономическая ситуация характеризуется усложнением бизнеса, высокими темпами изменений в технологиях, ростом числа и размера промышленных предприятий, размыванием границ между фирмой и ее поставщиками и покупателями, заменой материальных активов на нематериальные в качестве главного источника стоимости и, как следствие, увеличивающейся неопределенностью. В такой изменяющейся среде решение многих задач в рамках неоклассической теории, далеко не всегда представляется возможным. Существует некий «отход от реальности» между традиционными познаниями в области управленческого учета, основанными на неоклассической экономической теории, и фактической учетной практикой [1]. Неудовлетворенность неоклассической экономической теорией привела к появлению неоинституционализма или новой институциональной экономической теории (new institutional economics). Данная теория неоднородна и известна по многим теоретическим направлениям, каждое из которых имеет свои особенности. Необходимость совершенствования управленческого учета требует расширения сферы анализа экономической науки. В данной статье будет рассмотрено влияние трех направлений на развитие современного управленческого учета: теории транзакционных издержек, теории агентских отношений и экономической теории прав собственности.

Транзакционные издержки являются основной категорией всего неоинституционального анализа, поскольку без них многие аспекты функционирования экономической системы остаются необъясненными, включая само появление фирмы. Ключевое концептуальное положение данной теории - описать фирму не в неоклассических терминах (как производственную функцию), а в организационных терминах (как регулятивную структуру). Характерным признаком фирмы является управленческая координация. Концентрация различных видов экономической деятельности в рамках фирмы является жизнеспособной только тогда, когда расходы на управленческую координацию этих видов деятельности меньше, чем издержки тех же операций, координируемых рынком, т.е. транзакционные издержки. Управленческий учет обязан своему существованию способности содействовать такой координации для внутренних операций, которые, в противном случае, проводились бы на рынке [2].

Вопрос о границах фирмы впоследствии был переформулирован в проблему о собственном производстве или закупке. Стремление к экономии на транзакционных издержках является решающим при выборе любой фирмы производить продукцию и,

соответственно, не нести трансакционные издержки, или взять их на себя, закупая необходимые продукты на рынке. До недавнего времени операции фирмы на рынке, называемые также сделками «на расстоянии вытянутой руки», мало отражались в исследованиях по управленческому учету, поскольку стоимость входящих ресурсов лишь отражалась в учетном процессе, проходя по счетам фирмы, и какой либо необходимости или потребности в управленческом контроле вне правовых границ фирмы не было. Закупки сводились к вопросу получения как можно более выгодной цены, когда компания сравнивала покупные цены доступных поставщиков через краткосрочное ценообразование. На управленческий учет возлагалось лишь исчисление внутренней себестоимости продукции для сопоставления ее с внешними ценами. Однако границы фирмы становились все менее заметными, поскольку отношения между фирмами стали принимать гибридные организационные формы (промежуточные между рынком и фирмой), такие как совместные предприятия, стратегические альянсы, исследовательские консорциумы, стратегическое партнерство, вхождение в цепочку поставок и другие. Гибридные организационные формы часто используют инновационные подходы к выстраиванию своих отношений, что ведет к снижению трансакционных издержек. Межорганизационные отношения можно охарактеризовать как различные формы кооперации между независимыми организациями. Когда компании кооперируются и, следовательно, до определенной степени подстраивают друг под друга свои виды деятельности и ресурсы, они становятся более тесно связанными друг с другом. Следствием развития межорганизационных отношений является распространение управленческого учета за пределы фирмы. Теория трансакционных издержек помогает ответить на вопрос о том, какие методы учета могут быть выбраны для межорганизационных отношений, чтобы обеспечить экономию трансакционных издержек. К новым учетным методам можно отнести, например, калькуляцию себестоимости по целевым затратам или «таргет-костинг» (target costing), достижение компромисса между качеством, функциональностью и ценой (quality-function-price trade-off), межорганизационные исследования (inter-organizational cost investigations), согласованное управление затратами (concurrent cost management), калькуляцию себестоимости при постоянном улучшении производительности или «кайзен-костинг» (kaizen-costing) и учет по открытым книгам (open-book accounting).

Калькуляция себестоимости по целевым затратам или «таргет-костинг» является систематическим процессом планирования прибыли. В отличие от внутренне ориентированных традиционных методов расчета затрат целевая калькуляция является внешне ориентированным методом, направленным на рынок и покупателей. Основной вопрос калькуляции целевой себестоимости заключается не в том, сколько стоит новый продукт, а сколько он должен стоить. Калькуляция себестоимости по целевым затратам широко используется в межорганизационных отношениях как средство координации по управлению затратами. Для расчета целевых затрат необходимо раннее привлечение поставщиков, их участие в процессе разработки продукта и предоставление полезной рыночной и технологической информации. Отношения покупатель-поставщик могут не ограничиваться только этапом проектирования, а продолжаться на этапе технической поддержки и обслуживания. Компания-покупатель разбивает целевые затраты на уровни комплектующих частей. На каждом уровне цепи поставок допустимые затраты становятся основой для установления затрат на продукт, таким образом, устанавливая уровень затрат на соответствующие комплектующие у поставщика. Каждый поставщик в цепи поставок может устанавливать собственные цены на эти комплектующие, опираясь на затраты, понесенные на их закупку у собственных поставщиков. Компания, находящаяся на вершине цепочки, в такой ситуации получает выгоду от возможности частично перенести нагрузку, связанную с затратами, на нижестоящие компании-поставщики. Практика переноса нагрузки обуславливается достаточно высоким уровнем спроса со стороны потребителей на высокое качество и функциональные возможности, предъявляемые к продукции главной компании. Компания, находящаяся внизу цепочки, практически не имеет преимуществ от

использования метода «таргет-костинг», так как она почти не имеет полномочий для определения уровня цен. Для главной компании (или компаний) такая система является весьма важным инструментом влияния. Рыночно обусловленная калькуляция себестоимости для компаний в середине цепочки достаточно проста, их продажные цены в основном определяются системой «таргет-костинг» покупателя. Цены, устанавливаемые покупателем, редко подвергаются изменениям, однако функциональность и качество производимой продукции могут меняться. Функциональность, цена и качество формируют набор выживания, и способность управлять им определяют способность компании лавировать и оставаться в середине цепочки. Компромисс между качеством, функциональностью и ценой представляет собой модель того, как продавец пытается договориться с покупателем в терминах качества, целевой цены и функциональности. Такие переговоры инициируются им, когда удельные фактические производственные затраты превышают целевые затраты, и целевая себестоимость могла быть достигнута через небольшие изменения в отношениях в рамках цепи поставок. В подобных случаях для снижения производственных затрат достаточно внести эти изменения в функциональность и/или качество спецификаций.

Степень сотрудничества покупателя и продавца может быть различна. Если закупаемые комплектующие очень важны для покупателя, то с его стороны будет затрачено больше усилий на выбор поставщиков и внесение изменений в конструкцию продукта и используемые для его производства материалы. Менее значимые комплектующие части могут приобретаться, например, через торги. Проблема возникает, когда нормативы, устанавливаемые покупателем, не выгодны поставщику, который может либо отказаться от производства комплектующих, либо вести переговоры о повышении продажной цены, что вряд ли будет ему выгодно, либо проводить межорганизационные исследования, направленные на снижение затрат. Проведение подобных исследований предполагает два направления: (1) внесение изменений в осуществляемые виды деятельности для повышения их эффективности и (2) внесение изменений в конструкцию самого продукта и всех его компонентов, чтобы максимально использовать возможности производственных мощностей, применяя систему калькулирования по целевым затратам. Несмотря на то, что межорганизационные исследования, направленные на снижение затрат, позволяют вносить достаточно широкий спектр изменений в конечный продукт и его составляющие, они все же ограничивают распространение влияния покупателя, которое зависит от того, насколько своевременно эти техники внедряются в процесс развития. Если бы поставщик был задействован на ранней стадии процесса разработок, то этого ограничения можно было избежать. В случае если покупатель переводит на аутсорсинг исследования по основным характеристикам продукта или по разработке ряда комплектующих частей к нему, важным аспектом становится согласованное управление затратами. Оно обычно используется, когда требуются существенные изменения в конструкции продукта и его компонентов. Данная концепция включает два основных подхода: параллельное проектирование (*parallel engineering*) и совместное проектирование (*simultaneous engineering*). Если при совместном проектировании группы разработчиков покупателя и продавца работают вместе, то при параллельном проектировании разработка спецификаций проводится только продавцом. Используя аутсорсинг в отношении НИОКР, покупатель становится зависимым от технической поддержки поставщика, однако покупатель представляет основную часть его коммерческой деятельности. Учетная система «кайзен-костинг» призвана обеспечивать необходимый уровень себестоимости продукта и выявление возможностей снижения затрат и, в то же время, улучшения качества продукта посредством повышения эффективности производственных процессов, предоставляя информацию о постоянном совершенствовании производительности, о показателях производительности, связанных с качеством, временем и затратами. Система «кайзен-костинг» является основной техникой, используемой для координации производственной деятельности в сети поставок. Этот процесс начинается, когда покупатель перемещает с себя нагрузку по снижению затрат, информируя поставщиков об ожидаемом снижении продажной цены. Межорганизационное постоянное

усовершенствование может быть инициировано как покупателем, так и поставщиком. Если введение системы «кайзен-костинг» исходит от покупателя, то проблема сокращения затрат может происходить двумя способами: (1) обучение поставщиков и (2) предоставление им доступа к системе экономии затрат, которого самостоятельно они не могли бы получить. Первый способ ведет к разработке новых комплектующих частей, совместимых с производственной системой поставщика. Второй способ достигается либо путем нахождения менее дорогого источника комплектующих, используемых поставщиком, либо путем проведения оптовых закупок по более низким ставкам. В обоих случаях экономия переходит к покупателю. Если поставщики определяют новые способы проектирования, то, удерживая качество на одном уровне, они могут сократить затраты. Однако это может быть классифицировано в качестве межорганизационной системы «кайзен-костинг» только в случае взаимодействия с покупателями. Если бы на рынке присутствовала совершенная конкуренция, цена включала бы всю информацию о материале, его производителе и т.п. [3]. Однако с точки зрения неоинституционализма цены скрывают от покупателя реальные производственные затраты поставщика. В межорганизационных отношениях эта проблема может быть решена при помощи учета по открытым книгам, которые строятся на простой логике, заключающейся в том, что компании открывают своим партнерам файлы с учетными данными о структуре затрат, которые ранее являлись коммерческой тайной организации. Учет по открытым книгам представляет собой скорее способ совместной работы двух и более организаций, а не метод калькулирования себестоимости. Поэтому может возникнуть вопрос относительно того, как и какие методы калькулирования себестоимости следует применять в компаниях, особенно в случаях, когда ценообразование основано на затратах. Компании могут быть заинтересованы в том, чтобы себестоимость выглядела как можно более высокой или низкой, в зависимости от того, являются они покупателями или поставщиками [4]. Увеличение потоков информации, их прозрачности и взаимного доверия между компаниями позволяет им развивать деятельность друг друга. Однако такой учет нередко является односторонним, с сильным давлением компании-покупателя предоставить ей доступ к учетным данным, что позволяет ей быть активно вовлеченной в операции поставщика.

Управление публичными корпорациями, чьи акции находятся в свободном обращении на рынке, осуществляется не собственниками акций (акционерами), а нанятыми менеджерами - профессионалами. В компаниях такого типа право собственности и функция фактического контроля отделены друг от друга. Агентская теория служит теоретической основой для анализа организационных форм с точки зрения агентских отношений, которые характеризуются как «контракт, по которому одно или более лиц (принципал(ы)) нанимает другое лицо (агента) для выполнения какого-либо поручения от своего имени, для чего агент наделяется полномочиями по принятию решений» [5]. Естественно, существуют чисто рыночные силы, которые заставляют менеджеров действовать в интересах владельцев фирмы. В то же время согласно положениям агентской теории, во-первых, принципал и агент стремятся к максимизации собственной выгоды, и, во-вторых, интересы принципала и агента не всегда совпадают. Таким образом, неизбежно возникает «агентская проблема», заключающаяся в том, что агент может действовать не в интересах принципала, а за его счет стремиться к увеличению своего собственного благосостояния или, иными словами, демонстрировать оппортунистическое поведение. Поэтому очевидно, что требуются дополнительные меры и механизмы для решения возникающих проблем в особых условиях, в отдельно взятой компании. Принципалу приходится, с одной стороны, для сближения своих интересов с интересами агента прописывать в трудовом контракте формы стимулирования агента, а, с другой стороны, осуществлять контроль за его деятельностью. Исследования корпоративного управления в области бухгалтерского учета сводятся к изучению роли учетной информации как источника достоверных данных и показателей, которые подтверждают обоснованность действующих контрактных отношений. Агенты, с одной стороны, обладают полномочиями, делегированными им принципалами, и получает

большие возможности для своей деятельности, но, с другой стороны, они ограничены правилами ведения бухгалтерского учета. В соответствии с агентской теорией контроль соглашения может основываться на обзоре изменений, происходящих на «входе-выходе» видов деятельности, если контролирующая сторона делает инвестиции в информационные системы, позволяя действиям агентов быть обозримыми и подверженными мониторингу. Такие информационные системы включают, в том числе, и различные практики управленческого учета, например, бюджетирование. Считается, что индивиды в организациях управляются через дисциплинарный эффект бухгалтерского учета, действие которого проявляется в постоянном мониторинге, и который благодаря учету стал возможным [6].

Информация, предоставляемая управленческим учетом, обеспечивает долгосрочное наблюдение в форме бюджетов подразделений и центров затрат и прибылей, способствует организации процесса рутинной подотчетности через сопоставление фактической деятельности с запланированной в бюджете, одного подразделения с другим и одного отчетного периода с другим [7]. Бюджетирование может использоваться принципалом, чтобы лучше понять планы агентов, усилить их подотчетность за свою деятельность и, следовательно, ограничить действия менеджеров. Составление бюджета представляет собой целую систему полномочий в рамках организации. Существует связь между использованием бюджета как политического инструмента, так и инструмента управления. Использование бюджетов для обоснования управленческих решений по принятию и внедрению различных стратегий дает возможность сопоставить фактическую деятельность менеджеров с их прошлыми намерениями. Прозрачность бюджетного процесса является важным элементом подотчетности, который способствует снижению информационной асимметрии. Составление бюджета подразумевают определенные взаимоотношения между людьми, например акционер – менеджер, и все межличностные взаимоотношения порождают в некоторой степени поведенческие проблемы. Если бюджеты используются и для планирования и для мотивации, то при этом возникают два вопроса. Во-первых, насколько жестко бюджеты должны быть составлены для того, чтобы поощрить стремление менеджеров к достижению максимальной степени эффективности работы и, во-вторых, какая степень вовлечения менеджеров в процесс составления бюджета должна поощряться. Если бюджеты сверстаны слишком жестко, то менеджеры могут даже не пытаться достичь поставленных перед ними задач; если бюджеты составлены слишком вольготно, то у менеджеров может возникнуть чувство самоудовлетворения, и их работа станет неэффективной, а это значит, что они будут работать ниже своего реального потенциала. Участие в составлении бюджета, с одной стороны, может привести к лучшему функционированию благодаря опыту менеджеров различного звена; усилить чувство контроля и ответственности и обмен информацией между менеджерами и собственниками. Однако, с другой стороны, участие в составлении бюджета предоставляет руководителям возможность умышленно влиять на показатели бюджета и создавать бюджетный люфт. В агентских моделях бюджетный люфт отражает отклонение от максимальной эффективности из-за информационной асимметрии (когда менеджер лучше проинформирован, чем руководитель). В частности, это случай, когда максимальная эффективность была бы достигнута, если бы у владельцев была бы вся информация, и они могли бы определить размеры бюджета, чтобы предоставлять менеджерам достаточно ресурсов для выполнения их деятельности. Отклонение от максимальной эффективности приводит к сокращению управленческих усилий или к увеличению собственного потребления. В агентских моделях потеря эффективности, связанная с бюджетным люфтом, неизбежна. Бюджетный люфт может также быть вредным, потому что он изолирует менеджера от мотивационных свойств бюджетов и ведет к снижению усилий и неэффективному использованию ресурсов [8].

Теория прав собственности изучает правила, регулирующие отношения в частной сфере. Объектом сделки, согласно данной теории, являются не сами блага, а совокупность правовых полномочий по отношению к этим благам. Права собственности передаются через

заключение контрактов, которые фиксируют, какие именно полномочия и на каких условиях подлежат передаче. В соответствии с классическим направлением теории прав собственности, где права собственности понимаются как права на остаточный доход, с точки зрения экономической эффективности главной целью деятельности фирмы является максимизация благосостояния акционеров. Поэтому основным принципом является оценка и вознаграждение действий, влекущих за собой увеличение акционерного капитала. Система оценки деятельности, являющаяся одним из основных аспектов управленческого учета, представляет собой мощный инструмент в формировании условий для мотивации менеджеров, особенно когда их вознаграждение завязано на выполнение задач с учетом взаимосвязи между показателями. Выбранные показатели оценки деятельности ориентируют на то, какие действия собственники ожидают от менеджеров, чтобы они могли содействовать успеху компании. Традиционно, оценка деятельности проводилась при помощи финансовых показателей, основанных на бухгалтерских данных, и длительное время такая оценка рассматривалась как всеобъемлющая. Существуют две основные причины использования финансовых показателей для оценки. Во-первых, финансовые показатели, такие как прибыль, прямо отражают долгосрочные цели компании, которые также часто являются финансовыми. Во-вторых, правильно выбранные финансовые показатели оценки отражают обобщенную характеристику деятельности компании. Агрегированные финансовые показатели, такие как общая рентабельность или рентабельность деятельности подразделения, являются суммарными показателями успешности стратегии компании и ее деятельности [9].

Одним из наиболее широко применяемых финансовых показателей результатов деятельности организаций является показатель рентабельности инвестиций (return on investment или ROI). Данный показатель был введен в начале XX века американской компанией Du Pont для сравнения показателей различных подразделений организации с общими значениями с целью упрощения координации разнообразных видов деятельности, а также для оценки работы руководителей этих подразделений. Основной задачей многих компаний того времени было достижение уровня прибыли выше среднего по отрасли путем изготовления и продажи продукции массового производства. Поэтому управленческий учет в многопрофильных компаниях сосредоточился на анализе показателей использования капитала, и эффективное управление капиталом стало главной движущей силой компании. Однако роль оценки результатов деятельности организаций в краткосрочном периоде была подорвана быстрыми изменениями в технологии, уменьшением жизненных циклов продукции и инновациями в организации производства. Ключом к улучшению деятельности организации стали считаться «новые» финансовые показатели, основанные на концепции остаточной прибыли, а также привязка вознаграждения на достижение целевого показателя. Сама концепция остаточной прибыли не является новой; она была выработана достаточно давно с предпосылкой, что для создания компанией благосостояния необходимо, чтобы доход на инвестированный капитал превосходил стоимость его привлечения. Для определения прибыли, оставшейся для реинвестирования или распределения между собственниками, стоимость капитала вычитается из бухгалтерской прибыли. Использование традиционной бухгалтерской прибыли для измерения деятельности отражает лишь стоимость заемного капитала, тогда как остаточная прибыль включает стоимость как собственного, так и заемного капитала. Несмотря на кажущуюся привлекательность и простоту концепции остаточной прибыли, она не получила широкого распространения; гораздо чаще компаниями применяются показатели оборачиваемости и показатели, характеризующие долю компании на рынке. Однако, достижение целей роста компании, а не целей увеличения стоимости могут снизить величину акционерного капитала. В связи с этим рядом консалтинговых компаний были разработаны основанные на стоимости показатели, предполагающие некоторые корректировки остаточной прибыли. В качестве примера можно привести показатель экономической добавочной стоимости (economic value added или EVA) компании Stern Stewart, показатель дисконтированной экономической прибыли (discounted

economic profits или EP) компании Marakon Associates, показатель управления экономической стоимостью (economic value management или EVM) компании KPMG и др. Общим подходом к разработке данных показателей является то, что с точки зрения акционеров, у фирмы должен быть единственный целевой финансовый показатель, влияющий на все принимаемые решения. Однако компании конкурируют по многим направлениям, и их оценка не может быть сведена только к финансовым показателям. Традиционные финансовые показатели могут оказаться слишком поздно рассчитанными, слишком подверженными взаимному влиянию и слишком однонаправленными, чтобы быть полезными, поскольку они узконаправленные, исторические по природе и неполные [10]. Современные подходы к системе оценки деятельности призывают к принятию разнообразия методов. Это разнообразие предполагает использование нефинансовых показателей в дополнение к традиционным финансовым показателям, основанным на учетных данных. Нефинансовые показатели считаются более перспективными, более приспособленными к прогнозированию будущей деятельности, более адекватными для оценки нематериальных активов, более абстрактными и синтетическими, и в меньшей степени подверженными манипуляциям, чем финансовые показатели [11].

Существует несколько подходов, способных помочь современным организациям определить комплекс мер, которые бы отражали их перспективы и могли бы измерить результаты текущей деятельности. К ним относятся: сбалансированная система показателей (balanced scorecard) Каплана и Нортон, пирамида SMART (SMART pyramid) Линча и Кросса, подход результатов и детерминант (results and determinants framework) Фитзджеральда и др. Данные подходы связаны с корпоративной стратегией, включают внешние (обслуживание клиентов) и внутренние, финансовые и нефинансовые показатели, отражают компромисс между различными стратегиями. Важной отличительной чертой этих подходов является наличие таких показателей деятельности, как гибкость и удовлетворение клиентов, которые зависят от характера отрасли и от конкретной конкурентной стратегии, принятой организацией. Таким образом, виды используемых показателей должны отражать, прямо либо косвенно, факторы успеха, необходимые для исполнения корпоративной стратегии. В соответствии с более современным подходом к теории прав собственности, где права собственности понимаются как права на остаточный контроль, считается, что акционеры часто не являются единственными лицами, обладающими остаточными требованиями. Если фирма не в состоянии выполнить свои обязательства перед кредиторами, инвесторами, налоговыми органами, то данные заинтересованные лица могут претендовать на будущую прибыль фирмы. Такой подход создал условия для экономической оценки фирмы как общей собственности. При рассмотрении как явных, так и неявных контрактов, когда оценивается экономическая стоимость фирмы, может потребоваться оценка экономической стоимости, произведенной всеми заинтересованными лицами, что будет понижать общую экономическую стоимость, произведенную фирмой. Фирма – это уникальная комбинация потенциально выгодных и специализированных активов, которые могут быть стоить больше (или меньше), чем сумма их частей. Переход от оценки с позиций акционеров к оценке с позиций заинтересованных лиц показывает необходимость теоретической основы для распределения экономической стоимости между заинтересованными лицами, имеющими как финансовые требования (держателей капитала, долговых обязательств или опционов, выпущенных фирмой), так и нефинансовые требования (работники, ключевые потребители, поставщики).

Системой оценки результатов деятельности, в наибольшей степени соответствующей интересам заинтересованных лиц, является оценка в соответствии с принципом триединого итога (triple bottom line или TBL), включающим оценку экономической, экологической и социальной деятельности организации. В TBL показатели деятельности фирмы организованы по категориям, которые, в свою очередь, подразделяются на аспекты, а аспекты – на конкретные показатели. Категории представляют собой широкие области или группы экономических, экологических и социальных вопросов, которые могут представлять

интерес для заинтересованных сторон. Аспекты – это подмножество показателей, относящиеся к какой-либо категории. Категория может иметь несколько аспектов. Показатель определяется как конкретная характеристика, которая относится к отдельному аспекту и может использоваться для отслеживания и демонстрации результатов деятельности. К определенному аспекту (например, вода) может относиться несколько показателей, например, общее использование воды, степень повторного использования воды, сбросы в водные объекты. Показатели могут быть как количественными, так и качественными. Качественные показатели требуют текстового описания и рассматриваются как дополняющие количественные показатели и необходимые для формирования полной картины экономической, экологической и социальной деятельности организации [12].

В заключение стоит сказать, что в понимании сути управленческого учета наблюдаются значительные изменения. Управленческий учет более не воспринимается как сугубо технический процесс, который только регистрирует и обобщает факты хозяйственной деятельности, а скорее как явление, которое связано с политическими, экономическими и культурными аспектами. Система управленческого учета не изолирована – напротив, она часть институциональной среды каждой страны. Институциональная среда определяет общие условия, в которых компании должны функционировать. Когда разрабатывается или внедряется система управленческого учета, необходимо принимать в расчет различные институциональные факторы, оценивать их важность и отслеживать взаимодействие.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Lucas, M.R. Pricing decisions and the neoclassical theory of the firm [Текст] / M.R. Lucas // Management Accounting Research, 2003, Vol. 14., Issue 3. – p. 201-217.
2. Shotter, M. Is management accounting theory breaking free from the shackles of neo-classical economics? A South African Perspective [Текст] / M. Shotter // Meditari Accountancy Research, 2001, Vol. 9. – p. 257-284.
3. Begg, D. Economics. 5 th edition [Текст] / D. Begg, S. Fischer, R. Dornbusch // London: McGraw-Hill Book Company. 1997. – p. 634.
4. Kulmala, H.I. Open-Book Accounting in Networks [Текст] / H.I. Kulmala // LTA, 2002, № 2. – p. 157-177.
5. Jensen M.C., Meckling W. Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs, and Ownership Structure [Текст] / M.C. Jensen, W. Meckling // Journal of Financial Economics, 1976, Vol. 3. - p. 305-360.
6. Seal, W. Management accounting and corporate governance: An institutional interpretation of agency problem [Текст] / W. Seal // Management Accounting Research, 2006, Vol. 17, Issue 4. – p. 389-408.
7. Roberts, J. Trust and control in Anglo-American systems of corporate governance: the individualizing and socializing effects of processes of accountability [Текст] / J. Roberts // Human Relations, 2001, Vol. 54. P. 1547-1572.
8. Davila, T. Managing budget emphasis through the explicit design of conditional budgetary slack [Текст] / T. Davila, M. Wouters // Accounting, Organizations and Society, 2005, Vol. 30. – p. 587-608.
9. Kaplan, R.S. Advanced Management Accounting, third edition [Текст] / R.S. Kaplan, A.A. Atkinson // USA: Prentice Hall, 1998. – p. 816.
10. Lau, C.M. Financial and nonfinancial performance measures: How do they affect job satisfaction? [Текст] // The British Accounting Review, 2005, Vol. 37, Issue 4. – p. 389-413.
11. Dossi, A. The decision-influencing use of performance measurement systems in relationships between headquarters and subsidiaries [Текст] // Management Accounting Research, 2008, № 19. – p. 126-148.
12. Руководство по отчетности в области устойчивого развития, 2002. [Электронный ресурс] // Режим доступа: <http://www.soc-otvet.ru/Bases/SOB/sob.nsf/2002Russian.pdf&OpenFileResource>.

Воронова Екатерина Юрьевна

МГИМО (У) МИД России

119454, Москва, Проспект Вернадского, 76

Кандидат экономических наук, доцент кафедры «Учет, статистика и аудит»

Тел.: (495) 434-24-92

E-mail: Korunov@mgimo.ru

А.А. ГУДКОВ

ФОРМИРОВАНИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОЙ СИСТЕМЫ НАЛОГОВЫХ ЗАТРАТ НА ПРЕДПРИЯТИИ

В статье представлены и рассмотрены основные положения функционирования управленческой учетно-аналитической системы затрат предприятия. Предложены авторские интерпретации понятий «учетно-аналитическая система», «затраты», «расходы». Особое внимание уделено необходимости построения управленческой учетной системы налоговых затрат, в результате чего выработана и обоснована принципиальная схема организации управленческого учета налоговых затрат на предприятии.

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

In the article substantive provisions of functioning of management registration-analytical system of expenses of firm are presented and considered. Authoring interpretations of concepts «registration-analytical system», «cost», «expenses» are offered. The special attention is given to necessity of construction of management accounting system of tax expenses therefore the substantiated concept organizing of the management accounting of tax expenses at firm is worked out and proved.

Key words: accounting, taxes, registration-analytical system, cost, management accounting.

Процесс развития и совершенствования рыночных отношений в Российской Федерации вызывает острую необходимость в создании новых действенных методов управления и контроля на предприятии. Эффективность функционирования любой организации в условиях свободного рынка всецело зависит от оперативной, качественной и достоверной информации для проведения экономического анализа, планирования результатов деятельности, формирования и реализации верных управленческих решений [1].

Наиболее важным и полноценным источником информации являются учетные и аналитические данные. В данном случае необходимо говорить о функционировании учетно-аналитической системы с целью обеспечения непрерывности и эффективности функционирования, за счет оптимизации затрат, в том числе налоговых. По нашему мнению учетно-аналитическая система является информационной системой, состоящей из нескольких подсистем, каждая из которой представляет информацию для оперативного, тактического и стратегического уровней управления предприятием (рисунок 1).



Рисунок 1 – Структура учетно-аналитической системы на предприятии

Понятие «система» получило толкование еще в эпоху античности. Идеи системности присутствовали в трудах Аристотеля и Платона. Представители немецкой классической философии – Гегель, Кант, Шеллинг интерпретировали «системность» как главное требование процесса познания.

В настоящее время понятие учетно-аналитической системы наиболее полно раскрыто в трудах ученых Л.В. Поповой, И.А. Масловой, В.А. Константинова и М.М. Коростелкина [3]. Так, учетно-аналитическая система – это система, регулируемая бухгалтером, располагающим первичной учетной и аналитической информацией, суть и значение которой заключается в оценке результатов и хода хозяйственной деятельности экономических процессов и влияния на них путем принятия необходимых управленческих решений в оперативном режиме. Также учетно-аналитическую систему можно определить как полностью или частично децентрализованную систему, элементы которой осуществляют сбор, обработку и оценку всех видов информации, потребляемой для принятия управленческих решений на микро-, мезо- и макроуровнях.

Значимой частью общей учетно-аналитической системы является управленческая учетно-аналитическая система. Последнюю, по нашему мнению, следует рассматривать как тактику внутреннего управления деятельностью предприятия в целом: информационное обеспечение, планирование, контроль, координация и регулирование управленческих решений, их оценка и корректировка.

Управленческая учетная система формируется на основе как управленческой, так и финансовой информации. Основная задача такой системы заключается в создании синтеза учетных и аналитических процедур, проведении всестороннего анализа, непрерывности действия и применении полученных результатов при выработке рекомендаций для принятия различных управленческих решений.

Схема управленческой учетно-аналитической системы представлена на рисунке 2.

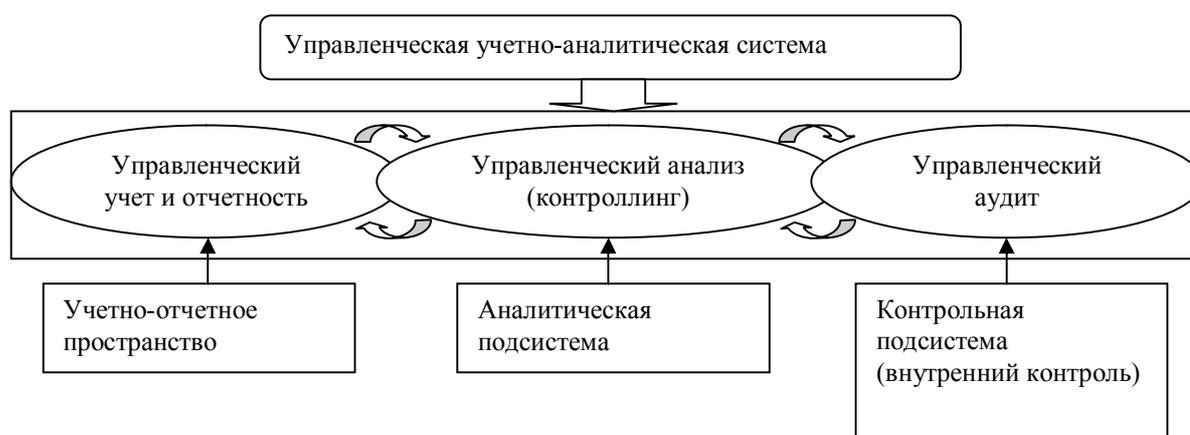


Рисунок 2 – Схема управленческой учетно-аналитической системы на предприятии

Управленческий учет и отчетность, являясь учетно-отчетным пространством, представляют информацию для аналитической и контрольной подсистем.

Контроллинг обеспечивает информационно-аналитическую поддержку процессов принятия решений при управлении организацией. Современный контроллинг включает в себя управление рисками, обширную систему информационного снабжения предприятия, систему оповещения путём управления комплексом ключевых финансовых индикаторов, управление системой реализации стратегического, тактического и оперативного планирования и систему менеджмента качества.

Управленческий аудит, представленный внутренним контролем, используя данные управленческого учета и отчетности и управленческого анализа, осуществляет комплексную диагностику процессов управления на предприятии.

Бухгалтерский управленческий учет, в отличие от финансового, позволяет решать

проблемы, связанные в основном с внутренним управлением. Существует как минимум три разных подхода по выявлению взаимосвязи между финансовым и управленческим учетом на предприятии:

1) Управленческий учет – более полноценная система, включающая в себя финансовый учет;

2) Управленческий и финансовый учет – это разные системы, однако с частично совпадающими данными;

3) Управленческий и финансовый учет – это принципиально разные системы, не имеющие ничего общего.

Наиболее правильным нам представляется второй подход, так как оба вида учета используют идентичную первичную информацию, хотя и направления использования данной информации различны.

Важнейшими элементами управленческого учета можно считать учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции.

Следует разделять понятия «затраты» и «расходы» для целей управленческого учета. Зачастую, в литературе экономической направленности данные понятия употребляются как равнозначные. Также выдвигаются еще два подхода о соотношении рассматриваемых понятий:

- понятие «расходы» шире понятия «затраты», так как расходы – это все платежи предприятия независимо от цели их существования, а затраты – это расходы по обычным видам деятельности;

- понятие «затраты» шире понятия «расходы», так как затраты – это стоимостная оценка ресурсов, израсходованных на создание новых активов, а расходы – это затраты, израсходованные на другие цели, не преследующие создания новых активов.

По нашему мнению расходы выступают частью затрат. Так, затраты представляют собой все израсходованные средства предприятия на приобретение различных видов ресурсов. А расходы – это затраты определенного периода времени, полностью перенесшие свою стоимость на реализованную за это время продукцию.

Ключевой задачей системы управленческого учета является правильная организация и осуществление учета и управления производственными затратами предприятия в современных условиях хозяйствования. Именно система управленческого учета затрат позволяет определить реальную себестоимость производимой продукции, что исключительно важно для эффективного управления.

Самым популярным методом управленческого учета затрат у зарубежных и отечественных специалистов является калькулирование. Система учета затрат и калькулирования аккумулирует затраты, предоставляя управленческому персоналу возможность решать возникшие задачи в области управления затратами, планирования, контроля и ценообразования. Системы учета затрат и калькулирования себестоимости должны избираться и использоваться исходя из особенностей управления предприятием и специфики его производственных процессов [2].

Развитие теории управления затратами и накопление практического опыта применения приводят к тому, что системы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции всё более дифференцируются в зависимости от управленческих нужд. Это обуславливается также быстрыми и глубокими изменениями рынка в современных условиях, что ставит проблему использования новых подходов к управлению, которые будут максимально ориентироваться на поведение потребителей и содержать действенные инструменты планирования, учёта и контроля затрат.

Таким образом, основной направленностью управленческого учета в настоящее время является формирование себестоимости продукции с учетом всех затрат, которые могут не входить в состав расходов в бухгалтерском финансовом учете.

Понятие налоговых затрат не находят широкого рассмотрения в системе управленческого учета. В финансовом учете не учитываются налоги как часть

управленческой себестоимости, так как не существует системы управленческих счетов, которые могли бы позволить включить налоги в себестоимость продукции. Налоговые затраты можно разделить на типы, представленные на рисунке 3. Основным признаком отнесения налоговых затрат к определенному типу является налоговая база конкретного вида налога, которая представляется как налоговая затрата в управленческом учете.



Рисунок 3 – Типы налоговых затрат в управленческой учетной системе

Разделение налоговых затрат по типам способствует ведению более оперативного управленческого учета и принятию наиболее эффективных управленческих решений.

Не рассмотрение налоговых затрат в общей системе управленческого учета на предприятии может привести к неполноценному отражению себестоимости производимой продукции, в особенности на предприятиях, где широко представлено косвенное налогообложение ввиду специфики деятельности.

Это обуславливает высокую актуальность и значимость учета налоговых затрат в рамках управленческой учетно-аналитической системы.

Для учета налоговых затрат в рамках функционирования управленческого учета на предприятии представляется необходимым разработку системы счетов, которая будет адаптирована для учета налоговых затрат. Необходимость разработки подобной системы основывается на том, что налоги в современных условиях представляют собой довольно существенную статью управленческих затрат и поэтому есть реальная необходимость в разработке механизма по включения налоговых затрат в управленческую себестоимость продукции. Важность и исключительность управленческого учета в данном вопросе подчеркивается тем, что он позволяет включить в себестоимость продукции даже такие виды затрат, которые не учитываются в бухгалтерском финансовом учете. Неучтенная себестоимость, либо себестоимость, скалькулированная не в полном объеме (например, исключая налоговые затраты предприятия) может отразиться на эффективности

принимаемого решения и привести к нежелательным последствиям в деятельности организации. Кроме того, такое упущение в конечном итоге может существенно отразиться на прибыли и снизить позиции предприятия на рынке ввиду ограниченности дальнейшей возможности инвестирования ресурсов для расширения производства.

Во внутренней системе учета необходимо открыть счет, где будет собираться управленческая себестоимость, складываемая из затрат, связанных с производственным процессом (дебет счета 20 «Основное производство») и налоговых затрат предприятия.

Для учета налоговых затрат необходимо открывать дополнительные счета:

- «Постоянные налоговые затраты»;
- «Переменные налоговые затраты»;
- «Смешанные налоговые затраты».

К каждому из этих счетов имеет необходимость открыть субсчета по каждому виду налогов.

Схема функционирования управленческого учета налоговых затрат изображена на рисунке 4 [4].

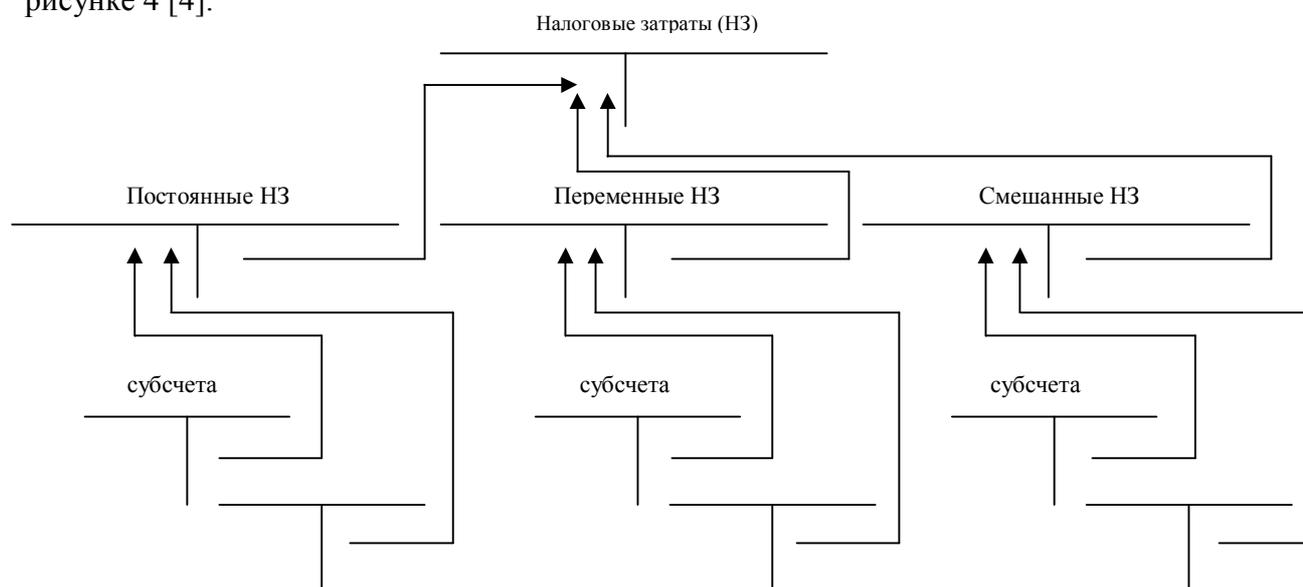


Рисунок 4 – Схема функционирования управленческого учета налоговых затрат

Если связать налоговую составляющую затрат с управленческой, то целесообразно выделить следующие этапы управленческого учета формирования управленческой себестоимости:

- предпроизводственная стадия учета затрат. На данной стадии анализируются затраты связанные с обеспечением производственного процесса. Объектом анализа на данном этапе являются налоговые затраты по транспортному, земельному налогу, налогу на имущество организаций. Рассматривая, например, транспортный налог, как налоговую затрату, можно свидетельствовать о том, что он является постоянной налоговой затратой, так как не зависит от объема производимой продукции, количество транспортных средств относительно постоянно в краткосрочный период, мощность их неизменна, следовательно, и сумма налога постоянна.

- производственная стадия управленческого учета затрат. Управленческая себестоимость на данной стадии будет представлять собой производственную себестоимость, скорректированную на величину налоговых затрат в разрезе налога на имущество, социальных взносов, налога на добавленную стоимость.

Включение налога на добавленную стоимость в управленческую себестоимость возможно рассматривать с двух позиций:

1) включать сумму налога в себестоимость продукции отчетного периода независимо от того реализована она или нет. Здесь предполагается равенство произведенной и реализованной продукции.

2) включать сумму налога в управленческую себестоимость отчетного периода с реализованной продукции прошлого периода.

Включение налога на добавленную стоимость в себестоимость продукции организации позволит наиболее эффективно выстраивать собственную политику ценообразования, контролировать процесс формирования цены и влиять на нее посредством поиска внутренних резервов снижения себестоимости.

- постпроизводственная стадия управленческого учета затрат. На данном этапе целесообразно рассмотреть управленческий учет налоговых затрат в рамках налога на прибыль и обложения акцизами.

При формировании управленческой себестоимости особый интерес представляет такая налоговая затрата как налог на прибыль организаций. Данный налог составляет большую долю отчислений в пользу государства, поэтому его суммы особенно необходимо учитывать при формировании управленческой себестоимости. Сложность его учета в рамках управленческого учета налоговых затрат заключается в том, что рассчитать полную управленческую себестоимость отчетного периода возможно либо после формирования финансового результата, либо на основе прогнозного расчета налога на прибыль, либо вообще не учитывать в данном отчетном периоде налог на прибыль.

Суммы косвенных налогов, например акцизов, при реализации предприятием подакцизных товаров, также подлежат включению в управленческую себестоимость продукции вследствие высокой степени влияния на окончательную цену продукции и соответственно потребительский спрос на нее. Поэтому их следует рассматривать в системе управленческого учета налоговых затрат. Функционирование управленческого учета налоговых затрат необходимо максимально гармонизировать с бухгалтерским финансовым учетом, чтобы избежать необоснованного увеличения трудоемкости.

Таким образом, можно свидетельствовать, что внедрение учетного механизма отражения налоговых затрат в рамках управленческой учетной системы в управленческую себестоимость позволит значительно расширить информационную базу для управленческого учета и анализа (контроллинга) и более предметно объединить такие понятия как налоговое планирование, налоговое прогнозирование и налоговая оптимизация. В целом внедрение эффективной управленческой учетно-аналитической системы затрат, в том числе налоговых, обеспечит целостный взгляд на деятельность предприятия в прошлом, настоящем и будущем, а также комплексный подход к выявлению и решению встающих перед организацией управленческих проблем.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Галузина, С.М. Учетно-аналитическая информация в управлении организацией [Текст] / С.М. Галузина. – М.: Знание, 2006. – 160 с.
2. Кузьмина, М.С. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отраслях производственной сферы [Текст] / М.С. Кузьмина. – М.: КноРус, 2010. – 248 с.
3. 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. – 224 с.
4. Селезнева, Н.Н. Налоговый менеджмент. Администрирование. Планирование. Учет. [Текст] / Н.Н. Селезнева. – М.: Юнити-Дана, 2007. – 224 с.

Гудков Александр Александрович

Орловский государственный технический университет

302020, г. Орел, Наугорское ш., 40

Аспирант кафедры «Бухгалтерский учет и налогообложение»

Тел.: 41-98-60

E-mail.: orelbuin@yahoo.com

С.А. АЛИМОВ

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ОКАЗАНИЯ УСЛУГ ПАССАЖИРСКИХ ПЕРЕВОЗОК

В статье рассмотрены основы построения системы управленческого учета процесса оказания услуг пассажирских перевозок на предприятиях городского общественного транспорта и особенности формирования себестоимости в них.

Ключевые слова: управленческий учет, пассажирские перевозки, затраты, себестоимость.

In article bases of construction of system of the administrative account of process of rendering of services of passenger transportations at the enterprises of city public transport and feature of formation of the cost price in them are considered.

Keywords: the administrative account, passenger transportations, expenses, the cost price

Построение и организация управленческого учета на различных предприятиях различна вследствие специфических особенностей отрасли, к которой они относятся. Городской электрический транспорт также имеет свои отраслевые особенности, влияющие на организацию управленческого учета оказания услуг.

Городской электротранспорт представляет собой систему, включающую в себя полный технологический цикл: подготовку и выпуск подвижного состава, его эксплуатацию на линии, обслуживание элементов обеспечения перевозок, оперативное и стратегическое управление, финансовый анализ и планирование. Поэтому транспортным хозяйствам городского электрического транспорта присущ непрерывный процесс производства как в области управления, так и в области самого обеспечения и технического обслуживания объектов предприятия.

Городской электрический транспорт может рассматриваться как большая сложная система, характеризующаяся иерархической структурой построения, наличием сложных взаимосвязанных подсистем. Эта система достаточно динамична, функционирование ее во многом носит вероятностный характер, ряд параметров имеют весьма высокую степень неопределенности, что отражается на достоверности прогнозов и качества планирования. Важное место в работе городского электрического транспорта занимает непрерывная продуктивная работа, связанная с обеспечением устойчивости перевозочного процесса при безусловном выполнении требований качества и безопасности перевозок пассажиров, сохранности подвижного состава [1].

Доходы городского электрического транспорта, определяемые объемом выполненных услуг, проездными тарифами и наличием некомпенсируемых льгот, не соответствует затратам этих предприятий. Это является следствием того, что в основной своей массе тарифы на проезд в трамвае и троллейбусе фиксированные. Тарифы на транспортную услугу, по существу, являются ценой транспортной продукции и им должны быть присущи все функции цены, однако специфика этих тарифов такова, что они не выполняют ни одной из них. Городской электрический транспорт производит моноуслугу, учет которой идет в натуральных физических показателях.

Весьма своеобразна и ценовая эластичность спроса на услугу городского транспорта. Сам спрос достаточно специфичен, прежде всего, он определяется потребностью – потенциальной подвижностью населения, затем условиями, которые предоставляет транспорт (время пешего подхода, ожидания на остановке, длительность поездки и ее комфортность) и лишь в последнюю очередь – стоимость проезда.

Однако по мере абсолютного роста последнего фактора – стоимости проезда – роль его возрастает, что проявляется достаточно своеобразно: возрастает число пассажиров, пытающихся уклониться от оплаты проезда.

Обычно противопоставляется два подхода в формировании тарифов на городском электрическом транспорте. Подходы к формированию тарифов на городском электрическом транспорте представлены на рисунке 1.

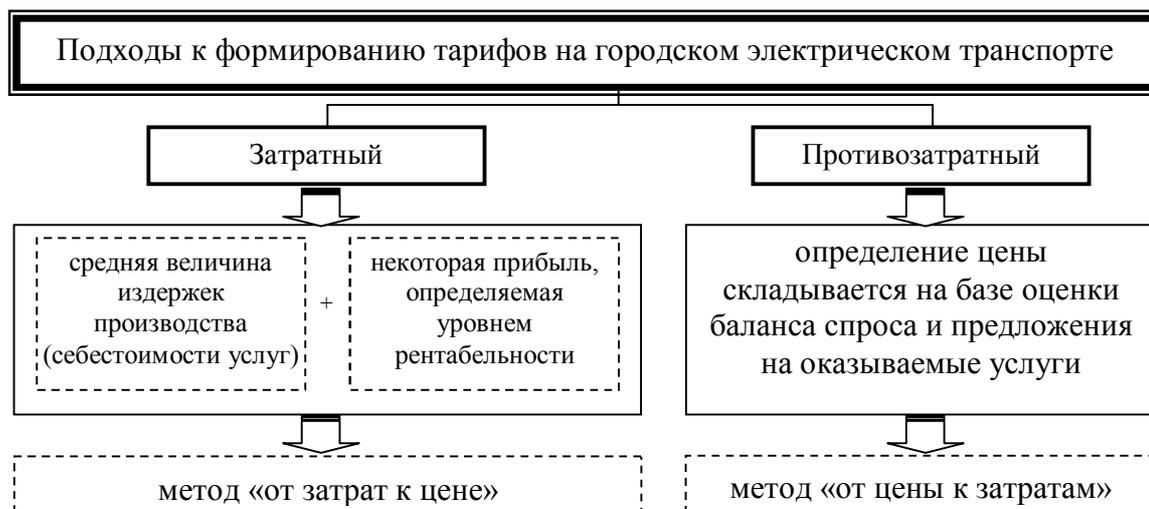


Рисунок 1 – Подходы к формированию тарифов на городском электрическом транспорте

Таким образом, тариф (проездная плата) – цена транспортной продукции, регулируемая на основе анализа спроса и предложения, оценки реальных доходов населения, доли расходов на оплату транспортных услуг в их доходах.

Одной из важнейших задач управленческого учета оказания услуг пассажирских перевозок является калькулирование себестоимости перевозок. Себестоимость перевозок – это выраженные в денежной форме издержки предприятия, и в первую очередь затраты на заработную плату, отчисления на социальные нужды, оплата электрической энергии, амортизация основных фондов и некоторые другие затраты [1].

В себестоимость пассажирских перевозок включаются затраты, представленные на рисунке 2.

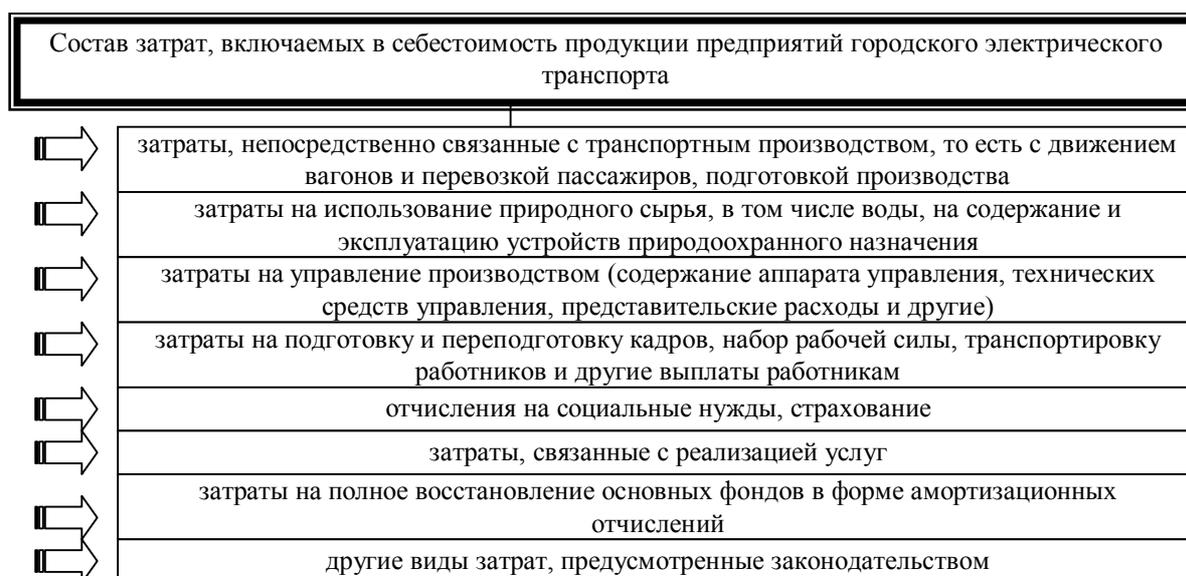


Рисунок 2 – Состав затрат, включаемых в себестоимость продукции предприятий городского электрического транспорта

Для целей управления в бухгалтерском учете предприятий городского электрического транспорта организуется учет затрат по калькуляционным статьям.

Классификация затрат трамвайно-троллейбусного предприятия по калькуляционным статьям представлена на рисунке 3.

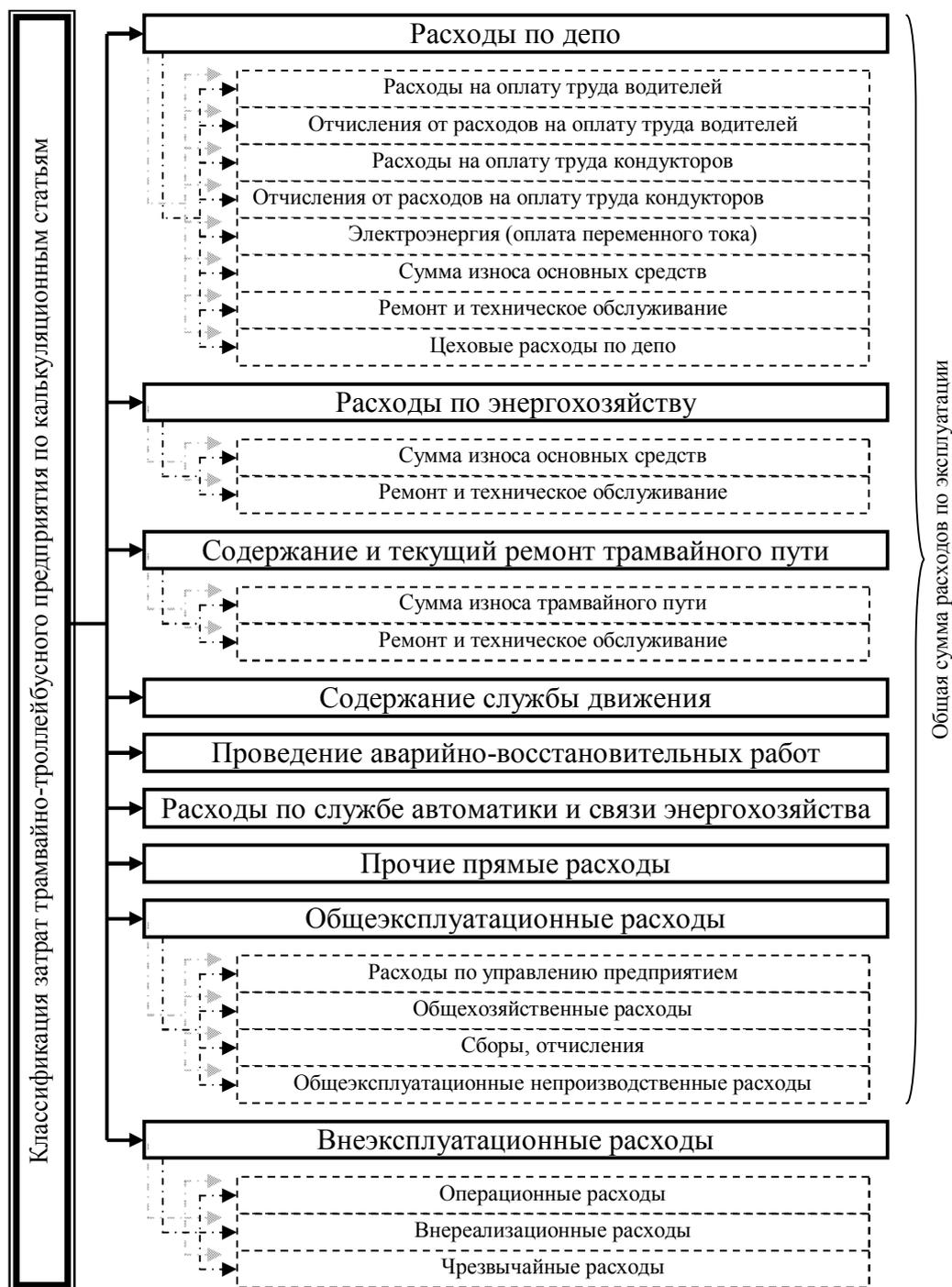


Рисунок 3 – Классификация затрат трамвайно-троллейбусного предприятия по калькуляционным статьям

По всем перечисленным статьям и группировкам составляются детальные сметы и расчеты, итоги которых сводятся в плановую калькуляцию перевозок пассажиров на планируемый год с разбивкой по кварталам. При этом все показатели в калькуляции рассматриваются в сопоставлении с отчетными данными за год, предшествующий году ее составления, а также с планом и ожидаемым выполнением за текущий год.

Классификационные группы объединяют расходы относительно однородные по своему характеру, назначению, принятому в расчетах измерителю. Причем следует отметить, что по первым восьми разделам затраты подсчитываются отдельно, затем они суммируются – общая сумма затрат по эксплуатации.

К полученной сумме общих затрат по эксплуатации добавляются все произведенные внеэксплуатационные расходы, в результате чего формируется полная себестоимость пассажирских перевозок. Расчет полной суммы себестоимости пассажирских перевозок называется калькуляцией себестоимости перевозок.

При этом калькуляционными единицами могут быть как количество место-км, так и число пассажиров (1, 100 или 1000 пассажиров). При этом частное от деления полной суммы затрат на число предоставленных место-км, количества перевезенных пассажиров представляет собой удельную величину – себестоимость одного место-км, пассажира соответственно.

Плановые тарифы и расчетные тарифы определяются в каждом хозяйстве и в каждый период в зависимости от местных условий. Соответственно определяются и доходы, и размер дотаций, и финансовый результат.

Отдельные группы затрат являются условно-постоянными. Они прямо не зависят от объемных показателей, но могут частично меняться в зависимости от их выполнения [1]. Таким образом, на предприятиях городского электрического транспорта выделяют следующие виды себестоимости, представленные на рисунке 4.

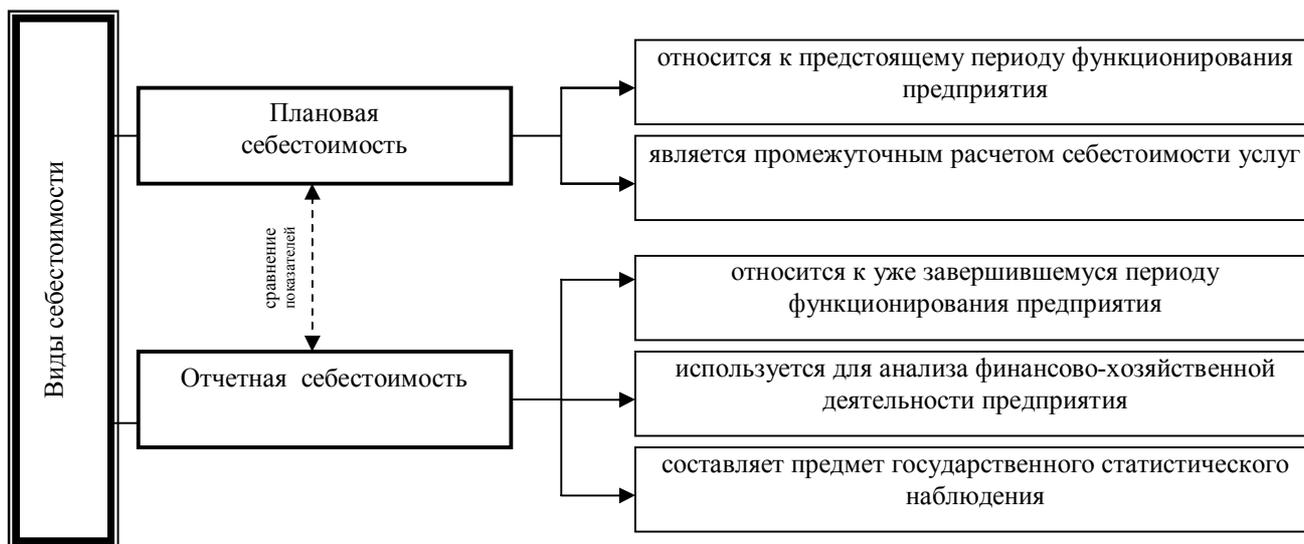


Рисунок 4 – Виды себестоимости на предприятиях городского электрического транспорта

На предприятиях городского электрического транспорта в основном применяется нормативный метод калькулирования себестоимости оказания услуг пассажирских перевозок. Особенности применения нормативного метода калькулирования себестоимости услуг на предприятиях городского электрического транспорта представлены на рисунке 5.

Нормативный метод калькулирования себестоимости услуг позволяет контролировать уровень затрат на основе анализа отклонений от действующих норм, устанавливать причины этих отклонений и намечать меры по устранению таких причин.

Предприятие или его структурные подразделения, выявляя в оперативном порядке отклонения фактических расходов от установленных норм и фактической себестоимости перевозок, ремонтов, содержания, от нормативной себестоимости, получает возможность активно влиять на эти отклонения. Для этого разрабатываются и осуществляются различные организационные и инженерные меры.

Таким образом, особенности системы управленческого учета оказания услуг пассажирских перевозок на городском электрическом транспорте можно представить в следующем виде (рисунок 6).

Управленческий учет оказания услуг пассажирских перевозок формирует внутреннюю информация о деятельности организации для конкретных нужд управления (совершенствование производства, снижение затрат и т.д.).

Данные, сформированные в системе управленческого учета оказания услуг пассажирских перевозок, позволяют выявить области наибольшего риска, узкие места в деятельности предприятия, малоэффективные или убыточные виды услуг и способы их реализации.



Рисунок 5 – Нормативный метод калькулирования себестоимости услуг на предприятиях городского электрического транспорта

При этом необходимо учитывать, что данные управленческого учета составляют коммерческую тайну и не подлежат оглашению.

Особого внимания в системе управленческого учета оказания услуг пассажирских перевозок заслуживает система контроля, обеспечивающая, с одной стороны, планирование затрат, взаимосвязанное с реальной деятельностью, прошлыми и будущими событиями в организации, а с другой стороны – обеспечивающая четкое отслеживание исполнения планов, учет отклонений фактических показателей от запланированных ранее, а также анализ данных отклонений.

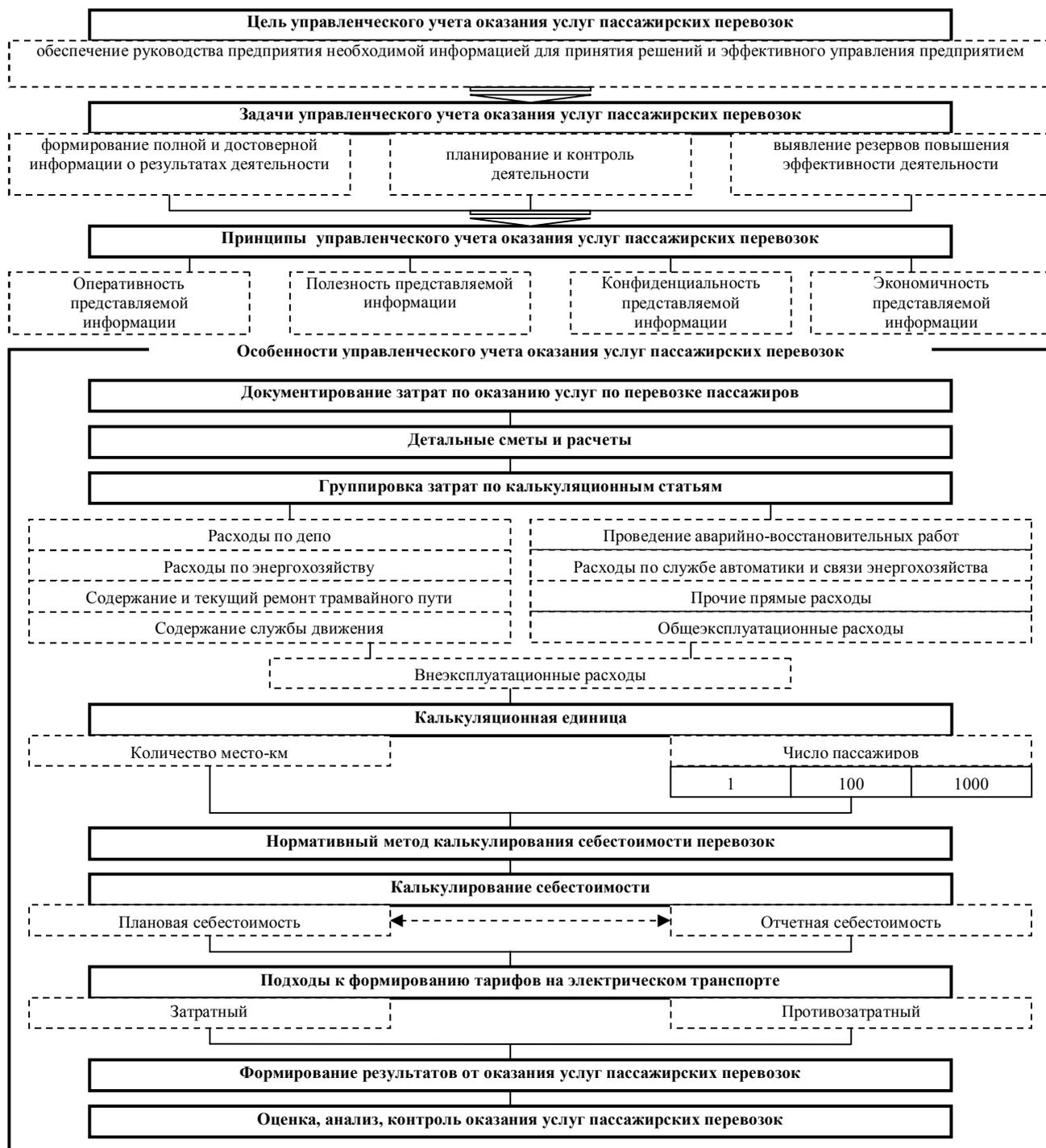


Рисунок 6 – Особенности управленческого учета оказания услуг пассажирских перевозок на городском электрическом транспорте

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Косой, Ю.М. Экономика городского электрического транспорта [Текст] / Ю.М. Косой. – Нижний Новгород: «Литера», 1997. – 228с.
2. Поначугин, А.В. Повышение эффективности управления технологическим процессом перевозок наземным городским электротранспортом на основе применения мобильных информационно-управляющих систем [Текст] / А.В. Поначугин // Экономический анализ: теория и практика, 2009. – №19

Алимов Сергей Александрович

Орловский государственный технический университет

302020, г. Орел, Наугорское ш., 40

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

Тел.: (4862) 41-70-68

E-mail: alimov_sergei@mail.ru

Н.Н. АГОШКОВА

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ОРГАНИЗАЦИИ И УЧЕТА ПЕРЕОЦЕНКИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В СООТВЕТСТВИИ С МЕЖДУНАРОДНЫМИ СТАНДАРТАМИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

В статье рассмотрен порядок организации и учета переоценки основных средств в России и в соответствии с МСФО. Сформулированы авторские предложения по совершенствованию учета переоценки основных средств. Предложено создание резерв переоценки основных средств.

Ключевые слова: основные средства, переоценка основных средств, результаты переоценки основных средств; резерв переоценки основных средств.

Procedure of organization and the account of revaluation of the basic means in Russia and amenably to the IAS are considered. Offers on perfection of the account of revaluation basic means are formulated. It is offerd to create a reserve of revaluation of the basic means.

Keywords: basic means; revaluation of the basic means; results of revaluation of the basic means; reserve of revaluation of the basic means.

Одной из актуальных проблем учета основных средств на современном этапе является правильная организация их оценки и переоценки. При этом особенно важно приведение российской системы бухгалтерского учета переоценки основных средств в соответствии с требованиями международных стандартов.

Исторический анализ категории «оценка активов» позволяет сделать следующие выводы. Понятие «оценка» в бухгалтерском учете появляется в Италии примерно в XIV веке. Практика того времени знала разные варианты оценки активов. Лука Пачоли (1494 г.) предлагал два вида оценки: по продажным максимально высоким ценам и по себестоимости. При этом в текущем учете предлагалась оценка по себестоимости [6]. Знаменитый французский исследователь XVII века Ж. П. Савари в опубликованном в 1675 году труде «Совершенный торговец» предлагал вести учет имущества не по цене возможной продажи, а по фактической себестоимости приобретения или создания имущества [2].

В современной литературе проблемы оценки не потеряли своей актуальности. Например, Соколов Я.В. [7] дает такое определение: «Оценка - способ денежного выражения учтенных в документах хозяйственных операций. Она позволяет выразить разнородный вещественный состав средств предприятия в едином денежном измерении». Хендриксен Э.С. и Ван Бред [9] считают, что «оценка - это присвоение числового значения показателю или свойству объекта». Основываясь на международном опыте, более широкое определение оценке дают Хоружий Л.И., Сергеева И.А., Сиднева В.П. [10]. Авторы отмечают, что оценка - процесс определения стоимости объектов учета, которая отвечает рыночной ситуации и позволяет наиболее точно сформировать бухгалтерскую отчетность. Среди экономистов нет единого мнения и относительно классификации видов оценки активов. Большинство ученых, такие как Палий В.Ф., Туякова З.С. и др. [5, 8] выделяют первоначальную, восстановительную, остаточную стоимость активов. Хоружий Л.И., Сергеева И.А., Сиднева В.П., Бахрушина М.А. и др. [10, 6, 4] к уже перечисленным видам оценки добавляют оценку по амортизируемой, ликвидационной, дисконтированной и справедливой стоимости.

Таким образом, оценка - это метод бухгалтерского учета, с помощью которого активы организации получают реальную стоимостную оценку, что позволяет более точно формировать бухгалтерскую отчетность и определять финансовый результат организации.

В основу классификации видов оценки основных средств, на наш взгляд, должны быть положены исторически сложившиеся подходы к оценке: 1) оценка по исторической стоимости, то есть по фактической себестоимости приобретения или создания имущества; 2) оценка по текущим (рыночным) ценам или по цене возможной продажи (рисунок 1).



Рисунок 1 - Предлагаемая классификация видов оценки основных средств

Рассмотрим порядок оценки и переоценки основных средств в российской и международной практике бухгалтерского учета.

В течение длительного времени одним из основополагающих принципов в российской системе бухгалтерского учета была оценка активов по фактической себестоимости. По мере развития рыночных отношений в целях принятия управленческих решений, становится необходимой информация о реальной рыночной стоимости основных средств, которая может быть установлена путём их переоценки.

Согласно положению по бухгалтерскому учету ПБУ 6/01 «Учет основных средств», коммерческая организация может переоценивать группы однородных объектов основных средств не чаще одного раза в год.

В первую очередь переоцениваются объекты недвижимости: земельные участки, объекты природопользования и здания. Это связано с тем, что цены на недвижимость с течением времени возрастают, и отражение таких объектов по себестоимости может привести к значительному расхождению их балансовой и рыночной стоимости.

В соответствии с Международным стандартом финансовой отчетности МСФО 16 «Основные средства», объект основных средств может учитываться по переоцененной величине, равной его справедливой стоимости на дату переоценки, за вычетом накопленной амортизации и убытков от обесценения. Организация, принявшая решение о переоценке основных средств в дальнейшем должна регулярно проводить эту процедуру, чтобы балансовая стоимость актива существенно не отличалась от его рыночной стоимости [1].

Процедура проведения переоценки основных средств должна, на наш взгляд, включать семь взаимосвязанных этапов. Предлагаемая последовательность этапов переоценки основных средств схематично представлена на рисунке 2.

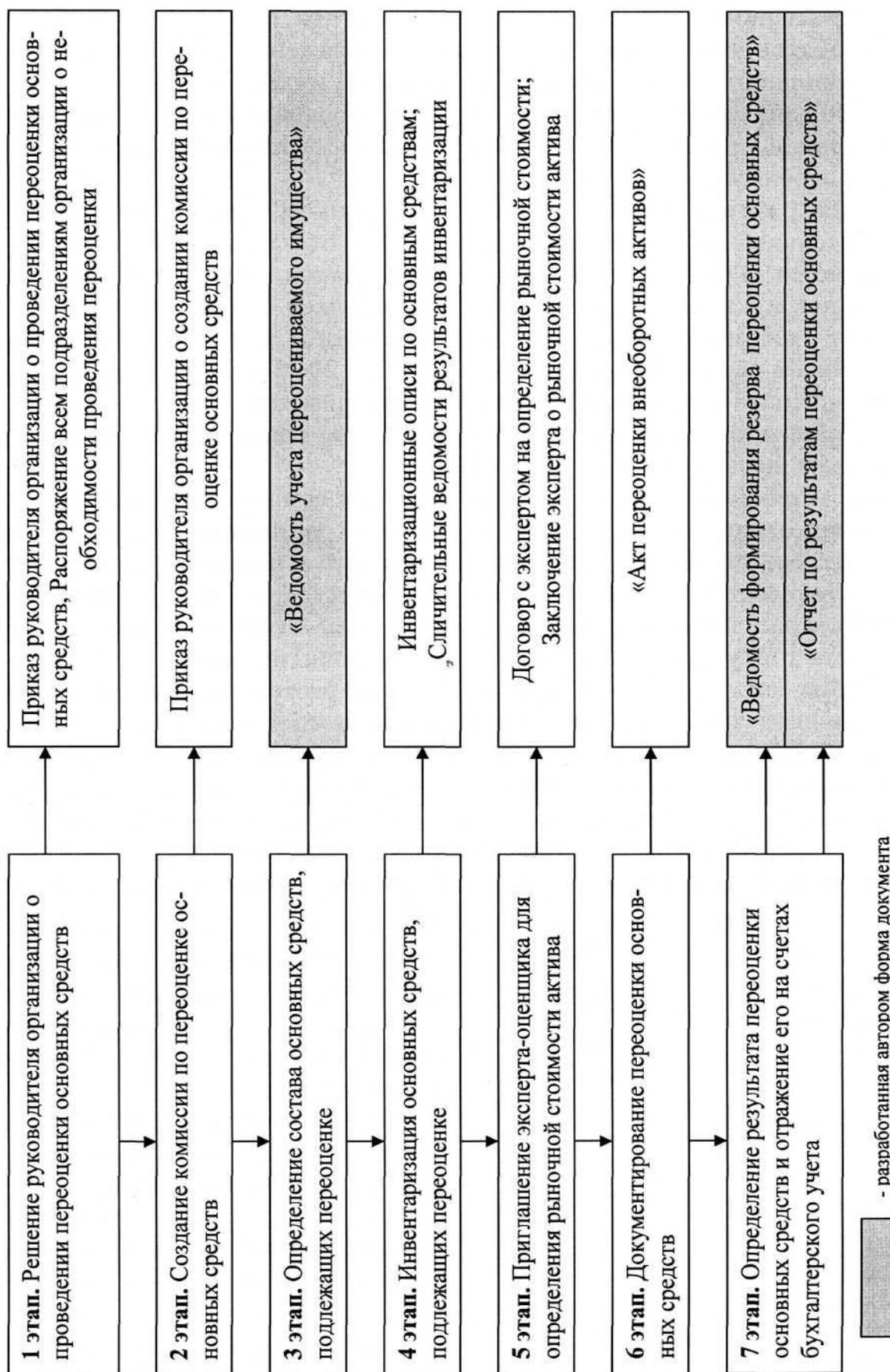


Рисунок 2 - Предлагаемая схема этапов и документального оформления переоценки основных средств

На первом этапе руководитель издает приказ о проведении переоценки основных средств. Далее необходимо уточнить состав основных средств, подлежащих переоценке, которые следует отразить в «Ведомости учета переоцениваемого имущества». Результаты переоценки необходимо оформить «Актом переоценки внеоборотных активов». Информация из актов по каждой группе переоцениваемого имущества обобщается в «Ведомости формирования резерва переоценки основных средств». В этой ведомости производится корректировка первоначальной стоимости основных средств до их реальной рыночной стоимости, уточняется сумма начисленной амортизации, определяется результат переоценки, проставляется корреспонденция счетов. На заключительной стадии составляется «Отчет по результатам переоценки основных средств», в котором отражается размер сформированного резерва переоценки, а также порядок покрытия уценки имущества (за счет ранее образованного резерва или же за счет прибыли организации).

Требует дальнейшего совершенствования учет результатов переоценки основных средств. В международной практике учета для отражения результатов переоценки используется счет «Капитал», субсчет «Резерв переоценки». При этом переоценка активов производится одним из следующих способов: 1) способ пропорциональной переоценки; 2) способ переоценки со списанием накопленной амортизации [3].

Рассмотрим пример отражения в бухгалтерском учете результатов переоценки в соответствии с международной учетной практикой: первоначальная стоимость объекта основных средств равняется 100 000 руб., накопленная амортизация - 25 000 руб., балансовая (остаточная) стоимость - 75 000 руб. Рыночная стоимость актива на момент переоценки составляет 110 000 руб.

В соответствии с МСФО при первом способе переоценки рассчитывается коэффициент изменения стоимости основного средства: $110\,000 \text{ руб.} : 75\,000 \text{ руб.} = 1,467$.

Определяется сумма дооценки актива $100\,000 \times 1,467 - 100\,000 = 46\,700 \text{ руб.}$

Корректируется сумма накопленной амортизации $25\,000 \times 1,467 - 25\,000 = 11\,700 \text{ руб.}$

Сумма дооценки отражается следующей бухгалтерской записью:

Дебет счета «Оборудование» 46 700 руб.

Кредит счета «Накопленная амортизация» 11 700 руб.

Кредит счета «Резерв переоценки» 35 000 (46 700 - 11 700) руб.

Результаты переоценки, проведённой вторым способом (со списанием амортизации, начисленной до переоценки) отражаются следующим образом:

Дебет счета «Оборудование» (110 000 - 100 000) 10 000 руб.

Дебет счета «Накопленная амортизация» 25 000 руб.

Кредит счета «Резерв переоценки» (10 000 + 25 000) 35 000 руб.

То есть, при первом способе переоценки стоимость основных средств и накопленная амортизация увеличиваются или уменьшаются пропорционально изменению балансовой стоимости. При втором способе накопленная амортизация списывается, а балансовая стоимость объекта увеличивается до требуемой рыночной стоимости.

В российской практике применяется только первый способ переоценки основных средств. Для отражения результатов переоценки основных средств используется счет 83 «Добавочный капитал» субсчет 2 «Прирост стоимости внеоборотных активов за счет переоценки». Дооценку основных средств отражают по кредиту счета 83-2 в корреспонденции со счетами учета активов, по которым определялся прирост стоимости. Сумма уценки основных средств относится на уменьшение добавочного капитала организации, образованного за счет сумм дооценки этого объекта, проведенной в предыдущие отчетные периоды. Превышение суммы уценки основного средства над суммой его дооценки, относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

Как видим, применяемый в российской практике порядок учета достаточно трудоёмкий и не позволяет наглядно увидеть результаты переоценки основных средств, а

также осуществить контроль за использованием добавочного капитала для покрытия отрицательных результатов переоценки. Вследствие этого процедура переоценки основных средств не получила достаточно широкого распространения и балансовая стоимость основных средств во многих организациях значительно отличается от их рыночной стоимости.

Можно согласиться с мнением ряда экономистов (Кутер М.И., Понокова Д.И., Мамедов Р.И.) [2], что существующая в настоящее время практика учета прироста стоимости активов за счет их переоценки в составе добавочного капитала представляется методологически неверной. Это объясняется тем, что добавочный капитал, сформированный за счет прироста стоимости основных средств по результатам их переоценки, является накопленным капиталом. Остальные составляющие добавочного капитала, такие как эмиссионный доход, положительные курсовые разницы, возникшие по вкладам в уставный капитал иностранных учредителей формируются за счет инвестированных собственных средств. Поэтому, авторы предлагают, результаты переоценки основных средств выделить со счета 83 «Добавочный капитал» и учитывать их на отдельном счете в качестве самостоятельного резерва.

Всё вышеперечисленное определило необходимость совершенствования учета результатов переоценки основных средств. Руководствуясь международной практикой учета, мы пришли к выводу, что в систему счетов бухгалтерского учета следует ввести дополнительный счет 89 «Резерв переоценки основных средств». Данный счет в рамках классификации по структуре и назначению будет относиться к группе основных фондовых счетов. В случае дооценки основных средств счет 89 будет кредитоваться, формируя резерв переоценки, в случае уценки - дебетоваться. Для того чтобы выделить в составе нераспределённой прибыли сумму убытков, полученных в результате уценки основных средств, к счету 84 «Нераспределённая прибыль (непокрытый убыток)» целесообразно открыть специальный субсчет 84-4 «Изменение прибыли (убытка) за счет переоценки основных средств».

Таблица 1 - Возможные хозяйственные операции по учету формирования и использования резерва переоценки основных средств

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
Отражение дооценки основного средства в 2009 году				
1	Произведена дооценка основного средства	10000	01	89
2	Увеличена амортизация основного средства при его переоценке	1500	89	02
Отражение уценки основного средства в 2010 году				
1	Произведена уценка основного средства в сумме ранее созданного резерва	10 000	89	01
2	Отражена сумма уценки амортизации по объекту основных средств	1500	02	89
3	Произведена уценка основного средства свыше суммы созданного резерва	2000	84-4	01
4	Отражена сумма уценки амортизации по объекту основных средств	390	02	84-4

Схему учетных записей для отражения результатов переоценки основных средств с использованием предлагаемых счетов рассмотрим на следующем примере. Первоначальная стоимость объекта основных средств составляет 200 000 руб. На момент переоценки начислена амортизация в сумме 30 000 руб. Текущая рыночная стоимость актива на момент переоценки в 2009 году составила 210 000 руб. Поэтому в 2009 году организация отразит дооценку основных средств на 10 000 руб. Допустим, что в 2010 году текущая стоимость

основного средства будет на уровне 198 000 руб. В этом случае, организации придётся отразить уценку основного средства на 12 000 руб. (амортизацию следует скорректировать на 1890 руб.)

Хозяйственные операции по учету результатов переоценки основных средств представлены в таблице 1.

Как видим из представленной схемы учета, при отражении отрицательных результатов переоценки имущества на счетах бухгалтерского учета, уценка основных средств частично покрывается за счет суммы резерва, созданного в результате предыдущей переоценки основных средств. Остальная сумма уценки актива будет уменьшать нераспределённую прибыль организации.

В целом, предлагаемая методика проведения переоценки основных средств и отражения её результатов на счетах бухгалтерского учета обеспечит, на наш взгляд, максимально точное формирование восстановительной стоимости основных средств, позволит наглядно увидеть результаты переоценки основных средств, осуществить контроль за использованием собственного капитала организации для покрытия отрицательных результатов переоценки, приблизит российскую систему учета к международным стандартам. Это в свою очередь повысит степень информативности бухгалтерской отчетности, обеспечит всех заинтересованных пользователей информацией о реальном положении предприятия.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Бухгалтерский учет. Хрестоматия [Текст] / Под ред. В. И. Видяпина. - СПб.: Питер.- 2007. – 138 с.
2. Кутер, М.И. О резерве по переоценке основных средств и сохранении в учете первоначальной стоимости объектов при их переоценках [Текст] / М.И. Кутер, Д.И. Понокова, Р.И. Мамедов // Все для бухгалтера. - 2007. - №9. - С. 27-32.
3. Кутер, М. И. Теория многообразия балансов Ж.П. Савари [Текст] / М. И. Кутер // Бухгалтерский учет. - 2003. -№ 6. - С. 60 - 61.
4. Международные стандарты финансовой отчетности: учебное пособие [Текст] / М.А. Бахрушина, Л.А. Мельникова, Н.С. Пласкова; под ред. М.А. Бахрушиной. - М.: Омега-Л, 2006. - С. 124 - 180.
5. Палий, В.Ф. Оценка в бухгалтерском учете [Текст] / В. Ф. Палий// Бухгалтерский учет. - 2007. - №3.- С. 56-59.
6. Сиднева, В.П. Международные стандарты финансовой отчетности: учебное пособие [Текст] / В.П. Сиднева. - М.: КНОРУС. - 2007. - С. 85 - 94.
7. Соколов, Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учебное пособие [Текст] / Я.В. Соколов. - М.: ЮНИТИ, 1996. -С. 135 - 158.
8. Туякова, З.С. Методологические проблемы учета амортизации как инструмента управления восстановительной стоимостью [Текст] / З.С. Туякова // Всё для бухгалтера. - 2007. - № 14 (206). - С. 13-25.
9. Хендриксен, Э.С. Теория бухгалтерского учета [Текст] / Э.С. Хендриксен, Ван Бред. - М.: Финансы и статистика, 2000. – 186 с.
10. Хоружий, Л.И. Оценка готовой продукции сельского хозяйства по справедливой стоимости [Текст] / Л. И. Хоружий, И. А. Сергеева // Бухучет в сельском хозяйстве. - 2007. - № 2. - С. 13-15.

Агошкова Наталия Николаевна

Орловский государственный аграрный университет

302019, г. Орел, ул. Генерала Родина, 69

Аспирант кафедры «Бухгалтерский учет и аудит»

Тел.: 89051683282

E-mail: agoshkovann@rambler.ru

А.Х. ПОПОВА

МЕТОДИКА ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ НАЛОГОВОГО АУДИТА

В статье автором рассмотрены виды аудиторских процедур, впервые охарактеризованы методы налогового аудита с позиции их применения в целях аудита налогообложения.

Ключевые слова: налоговый аудит, аудиторские процедуры, методы налогового аудита.

In article the author considers kinds of auditor procedures and methods of tax audit from a position of their use with a view of taxation audit are characterised.

Key words: tax audit, auditor procedures, methods of tax audit.

Проведение аудита по программе «Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами» рекомендует аудиторам рассказывать, по мере необходимости, заказчику налогового аудита о своих профессиональных подходах к проведению работ, рассчитанном уровне существенности и использовании выборочного метода. Отметим, что способы и методы проверки каждого налога имеют свои особенности.

Для обоснованного выражения своего мнения о достоверности формирования, отражения в учете и уплаты налогов организацией аудитор должен получить достаточные для этого аудиторские доказательства. При сборе доказательств аудитор ориентируется на их достоверность и достаточность. Количество информации, необходимой для аудиторских оценок, жестко не регламентируется. Аудитором изучается такой объем информации, который позволил бы ему сделать обоснованные выводы.

Федеральное правило (стандарт) № 5 «Аудиторские доказательства» устанавливает единые требования к количеству и качеству доказательств и к процедурам, выполняемым с целью получения доказательств. Классификация аудиторских процедур по видам представлена на рисунке 1.



Рисунок 1 – Виды аудиторских процедур

При сборе аудиторских доказательств аудитор может применить одну или несколько процедур вне зависимости от того, проверяется налоговая база одного или нескольких налогов [2].

При подготовке программы налогового аудита разрабатывается детальный перечень конкретных аудиторских процедур, необходимых для проведения проверки по соответствующим налогам. Он составляется в виде программы процедур на соответствие, которые имеют целью проверку соответствия содержащейся в документах информации установленным правилам, требованиям, нормативам, и процедур по существу, которые имеют целью выявления в учетных документах ошибочных сумм, которые могут оказаться существенными. Аудиторские процедуры призваны определить наличие существенных искажений в исчислении налоговых баз и ведении налогового учета. Аудиторская организация вправе принять решение о подготовке программы не в виде единого документа, а по отдельным налогам (аудит налога на прибыль, аудит налога на добавленную стоимость, аудит единого социального налога и т.д.).

Аудиторские процедуры подразделяются на три группы (рисунок 2)

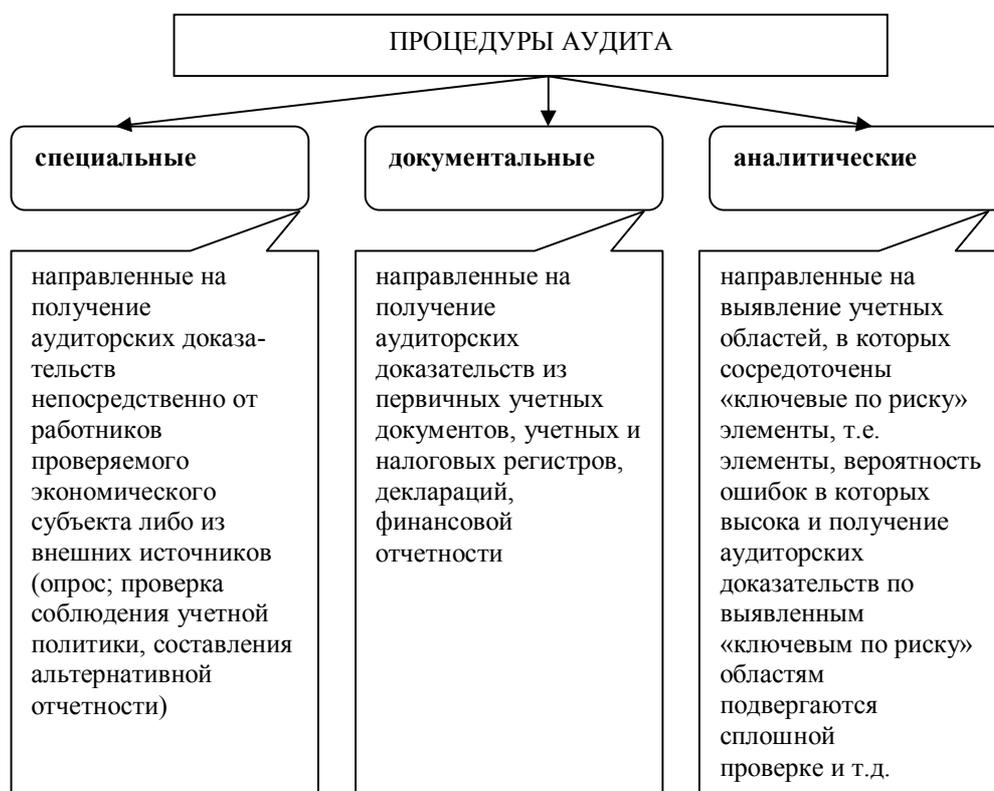


Рисунок 2 – Группировка аудиторских процедур по существу

Если аналитическая процедура не выявляет необычных колебаний, то можно заключить, что вероятность существенной ошибки или неточности минимальна. Результатом данной аналитической процедуры следует считать веское свидетельство в пользу правильности ведения налогового учета и исчисления налогов. Следовательно, при анализе соответствующих налогооблагаемых баз можно ограничиться меньшим количеством детальных тестов [1].

Важным аспектом является оценка способности организации оставаться действующей (функционирующей) при существующей в ней системе налогообложения. Оценка непрерывности помогает аудитору в дальнейшем сформировать наиболее оптимальные пути оптимизации налогообложения.

В ходе налогового аудита производится проверка правильности формирования налоговой базы и заполнения налоговых деклараций организации. Для этого специалисты (аудиторы) проводят экспертизу бухгалтерского и налогового учета за весь период, подлежащий проверке. Экспертиза включает в себя проведение анализа документации, получение разъяснений от руководства о показателях и методиках, положенных в основу налогового расчета.

Выбор метода проведения аналитических процедур или проектирования теста зависит от поставленной цели при проведении налогового аудита. При последовательном анализе правильности определения налогооблагаемых баз, правомерности применения налоговых льгот и правильности расчета налоговых обязательств аудитору рекомендуется сначала применить так называемый метод чтения (анализа) налоговых деклараций.

Данный метод используется для подтверждения правильности заполнения налоговых деклараций и реальности отражения задолженности перед бюджетом и внебюджетными фондами в соответствующих статьях баланса.

Основные этапы применения метода:

- 1) проведение построчного анализа налоговых деклараций с использованием аудиторских таблиц;
- 2) проверка правильности формирования налогооблагаемых баз путем анализа данных аналитического учета;
- 3) проверка расчета налоговых обязательств перед бюджетом;
- 4) выявление расхождения между данными, рассчитанными аудитором на основании аналитического учета, и данными, отраженными в налоговых декларациях;
- 5) выяснение причины расхождения;
- 6) отражение всей полученной информации в отчете о проделанной работе с приложением всех аудиторских таблиц;
- 7) дать квалифицированное аудиторское заключение и рекомендации по исправлению замечаний, сделанных аудитором.

Особое внимание при применении данного метода следует обратить на наличие в отчетности необычных показателей и сумм.

Метод анализа бухгалтерских счетов при расчете с бюджетом и внебюджетными фондами рекомендуется применять при осуществлении проверок для использования полученной информации в разработке проектов по минимизации налоговых платежей, налаживанию налогового учета и документооборота, а также построению схем взаимоотношений с другими хозяйствующими субъектами и государством [2].

Основные этапы применения метода:

- 1) анализ дебетовых и кредитовых оборотов по счетам расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами для определения наиболее важных оборотов, отраженных по данным счетам. Под оборотами подразумеваются суммы начисленных и уплаченных налогов за анализируемый период времени;
- 2) анализ оборотов проводится по тем месяцам, в которых суммы начисленных и уплаченных налогов наибольшие;
- 3) для подтверждения правильности определения суммы начисленного налога за данный месяц необходимо проанализировать порядок формирования налогооблагаемой базы, либо, если это оплата, реальность перечисления денежных средств;
- 4) для подтверждения правильности формирования налогооблагаемой базы анализируемого налога необходимо выбрать несколько существенных сделок, фактически осуществленных в выбранном месяце, и проанализировать их, используя методы документальной проверки;
- 5) в случае невыявления нарушений, необходимо «собрать» налогооблагаемую базу за отчетный период по соответствующим журналам-ордерам или ведомостям, рассчитать налог и определить правильность расчета суммы налога, сопоставив полученные данные с данными, отраженными в налоговых декларациях за анализируемый период;

б) проанализировать информацию о правильности формирования налогооблагаемой базы и своевременности уплаты налога в бюджет и отразить это в отчете о проделанной работе.

Достаточно эффективен метод отраслевого сравнительного анализа, который используется для сопоставления налоговых показателей предприятия со среднеотраслевыми данными. Преимуществом отраслевого сравнительного анализа является то, что в результате его проведения аудитор глубже понимает содержание бизнеса клиента. Конечно, это справедливо при условии, что налоговые показатели и их динамика отражают объективную закономерность развития отрасли. Кроме того, должна быть доступна информация необходимого качества, на основе которой можно было бы проанализировать данные других организаций конкретной отрасли [3].

Аудитор также может применять сравнительный анализ фактических и плановых показателей, исследуя налогооблагаемые базы аудируемой организации, т.е. изучить содержание и порядок составления планов (смет), обсудить их с клиентом, а также провести детальное тестирование фактических показателей. Анализ тех аспектов, в которых имеют место резкие отклонения фактических показателей от плановых, может выявить ошибки. Отсутствие подобных расхождений свидетельствует о том, что ошибки маловероятны [2].

При использовании данного метода следует иметь в виду некоторые ограничения. Во-первых, аудитор должен оценить, насколько реалистичны прогнозные расчеты и можно ли им полностью доверять. Во-вторых, не исключено, что руководство предприятия внесло коррективы в текущую финансовую информацию, согласовав ее с прогнозными расчетами. В этой ситуации аудитор не найдет расхождений при сравнении фактических и прогнозных данных даже при наличии ошибок. В первом случае аудитору необходимо провести беседу о процедурах составления прогнозов с персоналом клиента. Во втором случае – оценить риск контроля и подвергнуть детальным аудиторским тестам фактические данные.

Аудитору целесообразно составить свою собственную схему налогообложения строительной организации исходя из тенденций ее развития и собственного понимания бизнеса клиента. Сравнение фактических данных клиента с расчетами самого аудитора позволит осуществить проверку более тщательно.

Нередко весьма эффективным оказывается сравнение текущих налоговых показателей и отчетных данных за несколько временных периодов, а также изучение аудитором отклонений, которые дают различные приемы и методы. Сравнение налоговых показателей в разрезе каждого из методов может происходить в абсолютных величинах, в относительных величинах и в смешанном варианте.

Наибольшей осторожности требуют выводы на основе изучения абсолютных показателей, так как из-за влияния инфляции их толкование не может быть однозначным. В этой связи общепринятой аналитической процедурой считается анализ относительных показателей.

В настоящее время нет достаточно устоявшегося мнения, каково оптимальное количество отчетных периодов, данными за которые должен располагать аудитор. С включением большого ряда прошлых отчетных периодов аудитор неизбежно сталкивается с все большим числом обстоятельств финансового и нефинансового характера, которые необходимо учитывать при сравнении данных из разных отчетных периодов. Это приводит к росту в анализе элемента субъективизма.

Анализ результатов и получение выводов после осуществления аудиторских процедур целесообразно представить в целом как процесс анализа, интерпретации и обобщения необычных отклонений, обнаруженных аудитором. Разницы, выявленные в ходе проведения аудита, возникают в случае, когда аудитор не согласен с суммами, классификацией, представлением и раскрытием статей финансовой и налоговой отчетности.

Также отметим, что в процессе подтверждения правильности исчисления отдельных налогов аудиторы, используя результаты предыдущих разделов проверки, выполняют расчет налогооблагаемой базы и сравнивают полученные показатели с данными предприятия. Для

этого заполняются следующие рабочие документы: «Расчет выручки», «Расчет налогооблагаемой прибыли».

Правильность применения на предприятии ставок по различным налогам и сборам устанавливается аудиторами путем сравнения фактических ставок с их значениями, регламентированными нормативными документами для соответствующих условий (виды деятельности, группы продукции и товаров, льготы и т. д.).

Для проверки обоснованности применяемых на предприятии льгот по отдельным налогам аудиторы заполняют рабочий документ «Контроль льготы по налогу». Результаты расчета сравниваются с фактическими льготами и выявляются отклонения.

При проверке полноты и правильности исчисления налогов целесообразно выбрать отчетный период, который проверяется сплошным методом. Если это невозможно из-за большого объема документов, то аудитор планирует выборочную проверку внутри одного отчетного периода и по налоговому периоду в целом, используя виды аудиторской выборки, которые он сочтет оптимальными. Для многих налогов есть налоговые регистры. Для налога на добавленную стоимость это книги регистрации полученных и выставленных счетов-фактур, для налога на доходы физических лиц - карточки учета по физическим лицам, для единого социального налога - карточки учета, для прибыли - ряд налоговых регистров, формируемых самостоятельно [1].

Проверка различных объектов контроля, проведенная согласно программе и плану аудита позволяет собрать достаточное количество качественных аудиторских доказательств для оценки полноты и достоверности показателей бухгалтерской и налоговой отчетности. На данной стадии аудита необходимо осуществить дополнительный анализ соответствия технологии получения и содержания показателей отчетности требованиям, предъявляемым нормативными документами Российской Федерации.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Налоговый аудит [Электронный ресурс] / Режим доступа: [http://www.urinform.ru /index.php?name=20103](http://www.urinform.ru/index.php?name=20103)
2. Попова, Л.В. Аудит налогообложения: учебное пособие [Текст] / Л.В. Попова, Л.Н. Никулина. – М.: Издательство «Дело и сервис», 2009. – 196 с.
3. Хендриксен, Э.С. Теория бухгалтерского учета: учебник [Текст] / Э.С. Хендриксен, Ван Бред.- М.: Финансы и статистика, 2000. – 210 с.

Попова Анна Харлампиевна

Северо-Осетинский государственный университет им. К.Л. Хетагурова
362025, г. Владикавказ, ул. Ватутина, 46
Зав. кафедрой «Бухгалтерский учет и аудит»
Доктор экономических наук, профессор
Тел.: 53-32-55
E-mail: indep@nosu.ru

В.А. КОНСТАНТИНОВ

РАЗРАБОТКА СИСТЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО (УПРАВЛЕНЧЕСКОГО) УЧЕТА И ВНУТРЕННЕЙ ОТЧЕТНОСТИ НА МАЛОМ МЕТАЛЛООБРАБАТЫВАЮЩЕМ ПРОИЗВОДСТВЕННОМ ПРЕДПРИЯТИИ

В данной статье впервые рассмотрена взаимосвязь между особенностями производства, структурой технологического процесса, типом производства и системой бухгалтерского управленческого учета и внутренней отчетности предприятия.

Ключевые слова: бухгалтерский (управленческий) учет, внутренняя отчетность, технологический процесс.

In this article the interrelation between features of manufacture, structure of technological process, type of manufacture and system of the accounting administrative account and the internal reporting is shown.

Key words: the accounting (administrative) account, the internal reporting, technological process.

На современном этапе развития теории и практики управленческого учета большое внимание уделяется формированию учетных и управленческих систем на крупных промышленных предприятиях, холдингах, больших торговых сетях и т.д. Теория бухгалтерского управленческого учета практически не затрагивает малый и средний бизнес. В связи с чем актуальность рассматриваемой в статье проблемы очевидна. В качестве объекта исследования выбрано небольшое мелкосерийное предприятие по обработке металла и производства дверей-сейфов [2].

Формирование системы бухгалтерского управленческого учета предлагается осуществлять в два больших этапа:

- описание технологии работы предприятия, что впоследствии, несомненно, отразится на системе учета и отчетности;

- разработка системы счетов и форм внутренней отчетности для данного предприятия.

Этап 1. Дверь представляет собой элемент стеновой конструкции, предназначенный для входа (выхода) во внутренние помещения зданий (сооружений) или для прохода из одного помещения в другое и состоящий из дверного проема, дверного блока, системы уплотнений монтажных швов и деталей крепежа и облицовки.

Дверной блок – конструкция, состоящая в общем случае из коробки (рамы), жестко закрепленной в дверном проеме, с навешенным на петли полотном с запирающими устройствами, обеспечивающая при закрытом положении полотна защиту помещений от климатических, шумовых и др. воздействий, а также несанкционированного прохода.

Для производства металлических дверей в основном используют два вида материалов: алюминий и сталь. При этом существуют две основные технологии изготовления дверей-сейфов:

- 1) ручная сварка деталей из стандартного металлопроката;
- 2) автоматизированная сварка из специально гнутых профилей.

Большая часть производимых в России стальных дверей изготавливается вручную. Технологический процесс производства дверей-сейфов представлен на рисунке 1.

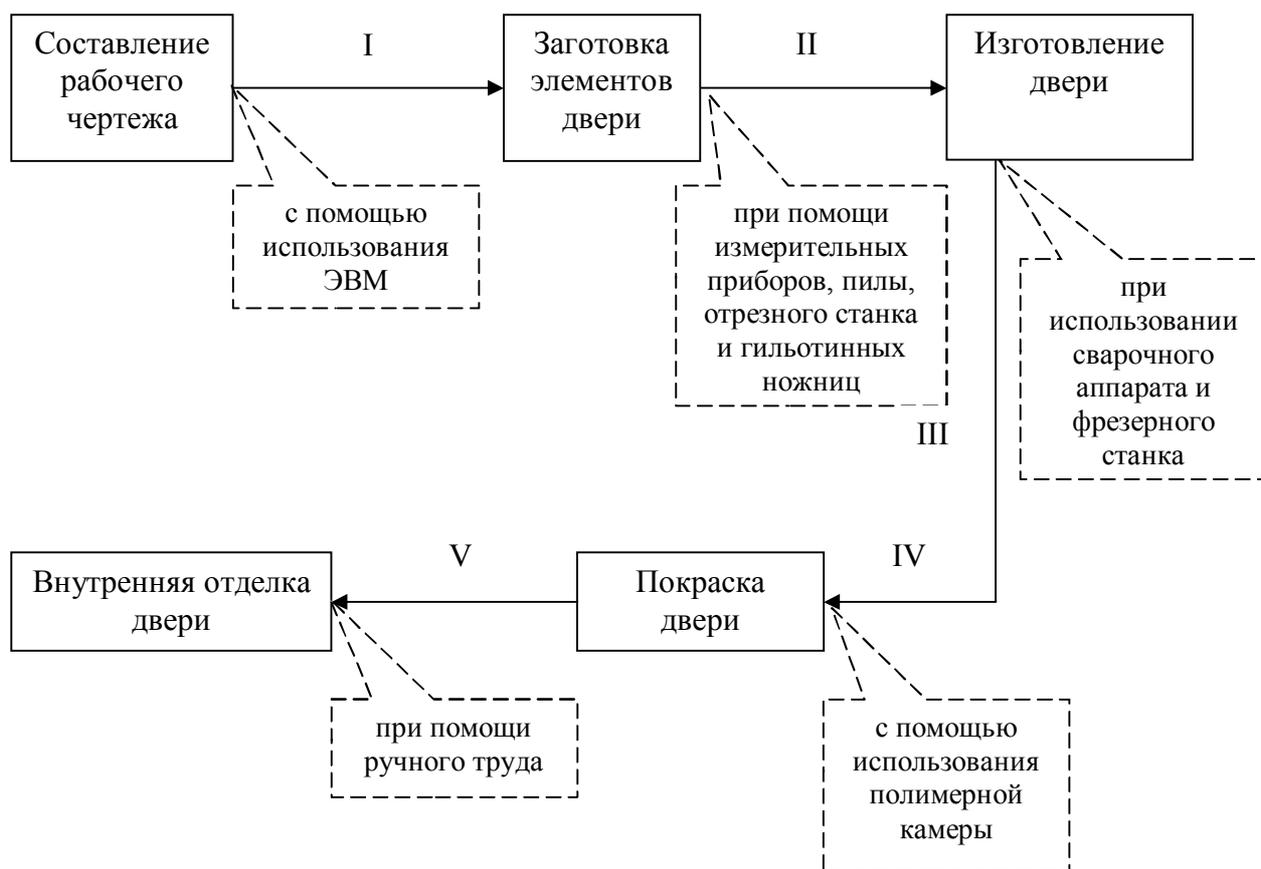


Рисунок 1 – Схема технологического процесса изготовления стальной двери

На первом этапе технологического процесса руководителем на компьютере составляется рабочий чертеж двери. Далее этот чертеж передается в цех производства для исполнения.

На втором этапе заготовщик замеряет и нарезает с помощью пилы и отрезного станка в размер профильной трубы 50×25×1,5 мм каркас, 60×40×2 мм коробку. Из листа металла толщиной 2 мм при использовании гильотинных ножниц вырезается дверное полотно.

Далее эти заготовки передаются на третий этап технологического процесса, где сварщик со слесарем сваривают дверную коробку из профильной трубы 60×40×2 мм, используя при этом сварочный аппарат. Также ими сваривается прямоугольный каркас двери из профильной трубы 50×25×1,5 мм. После этого сварщик при помощи фрезерного станка высверливает монтажные отверстия в профиле диаметром 12 мм.

Затем дверное полотно приваривается к стальному каркасу, выполненному из профильной трубы, к которой по всему периметру приварены ребра жесткости – стальные трубы, обеспечивающие прочность всей конструкции. Любая стальная дверь вешается на коробку при помощи двух или трех петель. Регулируемые петли существенно облегчают сборку и позволяют ликвидировать провисание створки, которое со временем неизбежно происходит.

Завершающим моментом на данном этапе является врезка замка и установка дополнительных ригелей для усиления противовзломкости. Ригеля изготавливаются из металла при помощи фрезерного станка. Эту работу выполняет слесарь.

На четвертом этапе полимерщиком производится покраска двери. При этом на подвергающийся термической обработке в специальной камере стальной лист, наносится полимерный порошок (при температуре 170 °С). В результате на обрабатываемой поверхности образуется долговечный слой эмали, обладающей прочностью, стойкостью к механическим повреждениям, а также антикоррозийными свойствами. Многочисленные

цветовые оттенки позволяют создать органичное сочетание стальной двери с окружающим его пространством интерьера.

Заключительным этапом технологического процесса изготовления двери является ее внутренняя отделка. При этом во внутрь полотна мастер по отделке устанавливает негорючий теплозвукоизоляционный материал (пенопласт, минеральная ваты или ватин).

Этап 2. Для обобщения информации о затратах деятельности по производству металлических дверей целесообразно использовать следующие счета:

- 20 «Основное производство»;
- 25 «Общепроизводственные расходы»;
- 26 «Общехозяйственные расходы»;
- 44 «Расходы на продажу».

В течение месяца на счете 20 «Основное производство» собираются прямые затраты. Затраты, являющиеся косвенными, в течение месяца собираются по дебету собирательно-распорядительных счетов 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы».

Счет 20 «Основное производство» предназначен для обобщения информации о затратах основного производства. По дебету счета отражают прямые затраты, связанные с выпуском продукции. Прямые затраты списывают на счет 20 «Основное производство» с кредита счетов учета производственных запасов. На этот счет списываются затраты со счетов 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы». Прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции списываются в дебет счета 20 «Основное производство» с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда и других [1].

Кредит счета 20 «Основное производство» отражает суммы фактической себестоимости завершенной производством продукции. Эти суммы списываются со счета 20 «Основное производство» на счет 90 «Продажи». Остатка на конец месяца по счету 20 «Основное производство» при данном виде деятельности не должно существовать, т.к. нет незавершенного производства. Это связано с тем, что предполагается выпускать двери только на заказ.

Счет 25 «Общепроизводственные расходы» предназначен для обобщения информации об общепроизводственных расходах по цехам основного производства. В данном случае к общепроизводственным расходам следует отнести:

- амортизационные отчисления;
- арендная плата за помещение, используемое в производстве;
- другие аналогичные по назначению расходы.

Счет 26 «Общехозяйственные расходы» предназначен для обобщения информации об управленческих и хозяйственных расходах, не связанных с производственным процессом. На счете 26 «Общехозяйственные расходы» отражаются:

- расходы на содержание общехозяйственного персонала, не связанного с производственным процессом;
- арендная плата за помещение общехозяйственного назначения;
- другие аналогичные по назначению расходы.

Косвенные расходы, отражаемые по дебету счетов 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы», списываются в дебет счета 20 «Основное производство».

Счет 44 «Расходы на продажу» служит для накопления расходов, связанных с продажей продукции, товаров (работ, услуг). На этом счете будут отражаться расходы на рекламу. Расходы по счету 44 «Расходы на продажу» непосредственно списываются на счет 90 «Продажи» [1].

Для обеспечения управленческого учета более подробной информацией о затратах на производство необходима аналитика по счету 20 «Основное производство». Так как планируется нанять 5 производственных рабочих, то к счету 20 нужно открыть 5 субсчетов:

- 20/1 – затраты заготовщика;
- 20/2 – затраты слесаря;
- 20/3 – затраты сварщика;
- 20/4 – затраты полимерщика;
- 20/5 – затраты мастера по отделке.

В конце месяца всю информацию, собранную по субсчетам, необходимо перенести на счет 20 «Основное производство». После чего эти затраты списываются на себестоимость продукции, т.е. в дебет счета 90 «Продажи». Схематически этот процесс можно представить на рисунке 2.

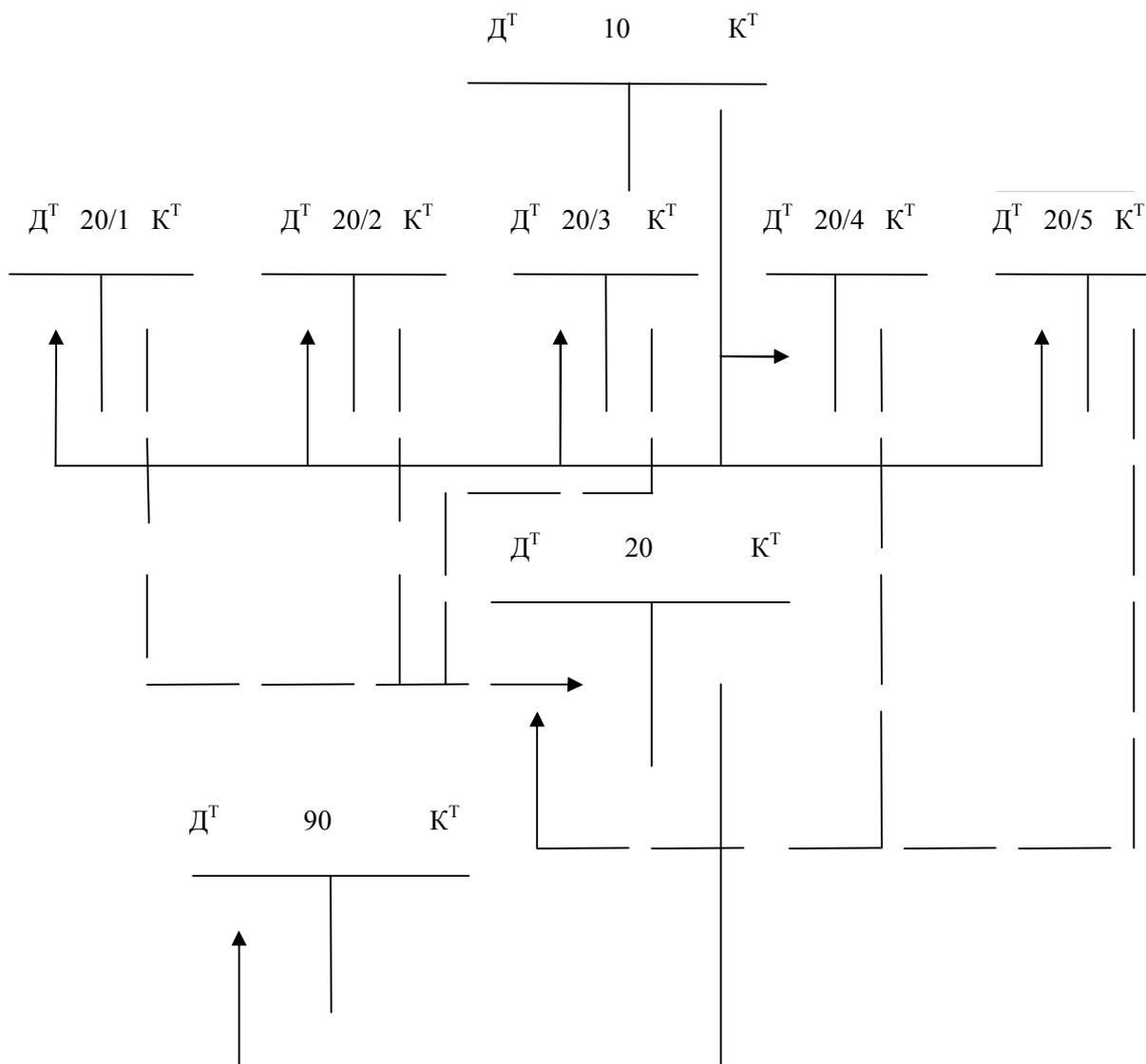


Рисунок 2 – Списание производственных затрат на себестоимость продукции

Планируется, что по окончании рабочего дня каждый рабочий будет сдавать отчет о проделанной им работе. Данный отчет представлен в таблице 1.

В данном отчете каждый рабочий указывает количество израсходованных по факту материалов (основных и вспомогательных). В отчете отражается время, затраченное рабочим на выполнение соответствующей работы. Отчет свидетельствует об отклонениях по расходу материалов и времени работы на производство двери. Также в данном отчете приводится количество дверей, произведенных за день.

Таблица 1 – Форма отчета рабочего

Наименование	Отчетный период		
	План	Факт	Отклонение
1	2	3	4
Основные материалы, в том числе:	пл \sum	ф \sum	Δ
- Труба профильная	пл \sum труба	ф \sum труба	Δ
- Лист холоднокатанный	пл \sum лист	ф \sum лист	Δ
Вспомогательные материалы	пл \sum вс.мат.	ф \sum вс.мат	Δ
Затраченное время	пл \sum t	ф \sum t	Δ
Количество произведенных дверей	пл \sum	ф \sum	Δ

На основании отчетов рабочих бухгалтер в конце каждой недели будет рассчитывать причитающуюся им заработную плату и оформлять полученные данные в отчет, который может быть представлен следующим образом (таблица 2).

Таблица 2 – Сводный отчет по результатам работы всех рабочих

Работник	Сумма израсходованных материалов, руб.	Затраченное время, мин.	Количество произведенных дверей, шт.	Заработная плата, руб.
Заготовщик	Материал	t	n	\sum
Слесарь	Материал	t	n	\sum
Сварщик	Материал	t	n	\sum
Полимерщик	Материал	t	n	\sum
Мастер по отделке	Материал	t	n	\sum
Итого	\sum Материал	\sum t	x	\sum по заработной плате

В данном отчете бухгалтер подводит итог работы каждого мастера за неделю. Отражает общую сумму израсходованных материалов, общее затраченное время, количество произведенных дверей и общую сумму заработной платы рабочих.

Также рекомендуется составлять отчет о движении материалов, на основе которого выявляется необходимость приобретения дополнительного количества материалов для производства дверей (таблица 3).

Таблица 3 – Материальный отчет

Наименование материалов	Остаток на « » ____ 20		Приход			Расход			Остаток на « » ____ 20	
	Количество	Сумма	№ документа	Количество	Сумма	№ документа	Количество	Сумма	Количество	Сумма
Материал 1	m	\sum	001	m	\sum	001	m	\sum	m	\sum
Материал 2	m	\sum	002	m	\sum	002	m	\sum	m	\sum
Материал n	m	\sum	00n	m	\sum	00n	m	\sum	m	\sum

В материальном отчете указывается остаток материалов на начало отчетного периода, также указывается количество и сумма израсходованных и приобретенных материалов за период. По итогам отчетного периода выводится остаток материалов.

Планируется, что бухгалтер будет предоставлять руководителю отчет о деятельности малого предприятия, занимающегося производством дверей-сейфов (таблица 4).

Таблица 4 – Отчет о доходах и расходах ИП «Стальные двери»

№ п/п	Показатели	Сумма, руб.
1	Объем реализованной продукции	Σ
2	Переменные затраты	Σ
3	Маржинальный доход	Σ
4	Постоянные затраты	Σ
5	Чистый доход (или убыток)	Σ

В отчете бухгалтера отражается информация об объеме реализации, постоянных и переменных затратах, а также определяется чистый доход или убыток за месяц. Составленные регистры управленческого учета позволят получать комплексную и систематизированную информацию о затратах для разных уровней управления с целью последующего анализа и контроля этих затрат. На основе приведенных регистров можно оценить эффективность работы каждого рабочего и принять решения по повышению эффективности их работы. Сводный отчет по результатам работы всех рабочих заполняется на основании накладных по расходу материалов и расчетно-платежной ведомости.

Сумма, которая отражается в строке «Итого» графы «Сумма израсходованных материалов» в сводном отчете, должна соответствовать сумме, отражаемой по дебету счета 20 «Основное производство» в корреспонденции со счетом 20 по субсчетам, соответствующим каждому рабочему. Значение строки «Итого» графы «Заработная плата» в отчете должно соответствовать значению графы «Всего начислено» в расчетно-платежной ведомости. Основанием для заполнения материального отчета являются следующие первичные документы: накладные на отпуск материалов, товарные накладные с прилагаемыми к ним счетами-фактурами и приходные ордера. Эти первичные документы позволяют получить информацию о количестве выпущенной и реализованной продукции, а также ее цене. Информация о затратах на изготовление дверей отражена по дебету счета 90 «Продажи», эта сумма относится на себестоимость продукции. Таким образом, правильно оформленные и вовремя предоставленные учетные регистры позволят организовать эффективный управленческий учет, который будет способствовать своевременному принятию важных управленческих решений.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Константинов, В.А. Основы бухгалтерского управленческого учета: учебное пособие [Текст] / В.А. Константинов. - Орел: ОрелГТУ, 2009.- 134 с.
2. Константинов, В.А. Управленческий учет, как часть учетно-аналитической системы [Текст] / В.А. Константинов. - Управленческий учет. – 2007 - №6. – С. 66 - 76.
3. Попова, Л.В. Бюджетирование на микро- и макроуровне: учебное пособие [Текст] / Л.В. Попова, В.А. Константинов.- М.: Дело и Сервис, 2009.- 287 с.

Константинов Виктор Александрович

Орловский государственный технический университет
 302020, г. Орел, Наугорское ш., 40
 Кандидат экономических наук, доцент кафедры «Бухгалтерский учет и налогообложение»
 Тел.: 41-98-60
 E-mail: neovitek@mail.ru

Е.Н. МАКАРОВА

ОСОБЕННОСТИ ОКАЗАНИЯ СОПУТСТВУЮЩИХ УСЛУГ В ОБЛАСТИ АУДИТА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

В статье автором рассмотрены некоторые особенности и порядок оказания сопутствующих услуг в области аудита налогообложения, представлено авторское видение отличия сопутствующих налоговому аудиту услуг от непосредственно налогового аудита.

Ключевые слова: налогообложение, аудит, проверка.

In this paper the author discusses some features and order delivery of related services in the audit assessment, presents the authors' vision of the differences of tax audit related services directly from the tax audit.

Key words: the taxation, audit, check.

Понятие сопутствующих услуг раскрывается в Федеральном законе «Об аудиторской деятельности». Под оказанием сопутствующих аудиту услуг понимается предпринимательская деятельность, осуществляемая аудиторскими организациями помимо проведения аудиторских проверок [1].

К сопутствующим услугам относится также выполнение специальных аудиторских заданий.

Оказание таких услуг требует от исполнителей соблюдения в установленных случаях независимости, а также профессиональной компетентности в областях аудита, финансового и налогового учета, налогообложения, налогового планирования, хозяйственного права, экономического анализа и других разделов экономики.

Помимо проведения налогового аудита аудиторская организация может оказывать следующие сопутствующие налоговому аудиту услуги в области налогового консультирования:

- разработка и представление рекомендаций и предложений по улучшению существующей системы налогообложения экономического субъекта;
- разработка оптимальных механизмов исчисления налогов с учетом особенностей экономического субъекта;
- выработка рекомендаций по полному и правильному использованию экономическим субъектом налоговых льгот;
- разработка комплекса мер, направленных на оптимизацию уплачиваемых налогов и снижение налоговых рисков в рамках действующего законодательства;
- предварительный расчет налоговых платежей при различных вариантах договорных отношений экономического субъекта и видах деятельности;
- разработка рекомендаций по достижению соответствия принципов налогового учета, применяемых отдельными подразделениями и филиалами, единой системе налогового планирования, действующей у экономического субъекта;
- выработка рекомендаций и предложений по созданию системы внутреннего контроля экономического субъекта за правильностью исчисления налогов и сборов;
- подготовка предложений по адаптации действующей системы налогового планирования и учета к возможным изменениям требований налогового законодательства;
- постановка налогового учета;
- налоговое сопровождение, т.е. текущее консультирование по вопросам применения норм налогового законодательства;
- экспертиза актов налоговых органов, касающихся вопросов налогообложения;
- налоговое планирование и оптимизация налогообложения и другие виды услуг, примерный перечень которых представлен в Методике аудиторской деятельности

«Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами» [1].

При оказании аудиторами сопутствующих услуг экономической субъект несет ответственность за соблюдение действующего законодательства, за точность и достоверность предоставляемых документов и информации, за своевременность предоставления документов, информации, сведений, а также за любые ограничения возможности выполнения аудиторской организацией своих обязанностей.

Аудиторская организация отвечает за качество и сроки оказания сопутствующих аудиторских услуг согласно действующему законодательству, а также в соответствии с условиями договора, заключаемого между нею и экономическим субъектом.

Аудиторская организация освобождается от ответственности за качество оказываемых сопутствующих аудиту услуг и сроки их выполнения в случае предоставления ложной или неполной информации, а также в случае задержки в ее предоставлении со стороны экономического субъекта.

Выполнение сопутствующих аудиту работ и оказание услуг требует от аудиторских организаций:

- действовать в соответствии с заданием, утвержденным совместно с заказчиком и сформулированным в письменном виде (в форме договора или контракта, технического задания, письма-обязательства, письменного запроса и т.п.). Задание должно содержать наименование и код сопутствующих аудиту услуг и работ, перечень источников информации (данных), представленных для обработки, перечень документов, создаваемых при оказании услуг и выполнении работ, а также указывать носитель (бумажный, машинный и иной) этих документов;

- планировать и документировать последовательность и порядок выполнения работ или оказания услуг;

- четко разграничивать ответственность и функции исполнителей при выполнении части задания сторонними организациями или специалистами, выступающими в качестве экспертов;

- разрабатывать постоянно действующие типовые формы отчетности по наиболее часто выполняемым видам работ или услуг;

- контролировать качество выполненных работ или оказанных услуг, сопутствующих аудиту, особенно в крупных аудиторских организациях;

- подготавливать по итогам выполнения работ (услуг) документ, отражающий результаты выполненного задания и выводы аудиторской организации.

Специалисты, оказывающие сопутствующие аудиту услуги, должны обладать необходимым опытом работы и квалификацией. В процессе оказания сопутствующих аудиту услуг аудиторская организация вправе привлекать к оказанию таких услуг экспертов в соответствии с российским правилом (стандартом) №32 «Использование аудитором результатов работы эксперта».

При определении необходимости использования результатов работы эксперта аудитор учитывает:

- а) знания и предыдущий опыт членов аудиторской группы в данной сфере;

- б) риск существенного искажения информации исходя из характера, сложности и существенности обстоятельств, подлежащих исследованию;

- в) ожидаемое количество и качество других аудиторских доказательств, которые предполагается получить [3].

Использование работы эксперта не снимает ответственности с аудиторской организации за качество оказываемых услуг, сопутствующих аудиту.

Сопутствующие налоговому аудиту услуги отличаются по своей сути от непосредственно налогового аудита тем, что последний предполагает проведение проверочных мероприятий в отношении правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты налогов, в то время как иные сопутствующие аудиту услуги

направлены, прежде всего, на оптимизацию налоговых платежей экономического субъекта, построение системы налогового учета и внутреннего контроля, а также на консультирование по отдельным вопросам налогообложения.

Действующая аудиторская практика позволяет сделать вывод, что положительный результат от оказания сопутствующих услуг в сфере налогового консультирования может быть достигнут только в том случае, если указанным услугам предшествовал налоговый аудит.

В противном случае аудиторы не смогут оперировать всем объемом информации об организации и ее деятельности, а значит, и найти наиболее приемлемое и эффективное решение поставленной проблемы.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Методика аудиторской деятельности «Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами» (одобрена Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 11 июля 2000 г., протокол № 1) [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.lawmix.ru/doc/1757>
2. Правила (стандарты) аудиторской деятельности [Электронный ресурс] / Режим доступа: http://www.minfin.ru/ru/accounting/audit/standarts/standarts_audit/.
3. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 № 307-ФЗ [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.consultant.ru/popular/auditor/>

Макарова Елена Николаевна

Ростовский государственный экономический университет (РИНХ)

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

Кандидат экономических наук, заместитель декана

Тел.: (863) 263-3080

E-mail: rector@rseu.ru

В.Г. КРЮЧКОВ

ОСНОВНЫЕ ПРИНЦИПЫ ПРЕДОСТАВЛЕНИЯ ИНФОРМАЦИИ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

В статье на основе анализа различных мнений дана авторская трактовка понятию «управленческий учет», проведено сравнение основных категорий финансового и управленческого учета с позиции их взаимосвязи и взаимодействия, а также определены основные требования к информации управленческого учета.

Ключевые слова: управленческий учет, финансовый учет, информация.

On the basis of analysis of the different views given authorial interpretation of the concept of «management accounting», a comparison of the main categories of financial and management accounting from the perspective of their relationship and interaction, as well as identify the basic requirements for data management accounting.

Key words: management accounting, financial accounting, information.

В условиях рыночных отношений значительно усложняется процесс управления предприятием, которому предоставлена полная хозяйственная и финансовая самостоятельность.

Эффективное управление производственной деятельностью предприятия все в большей мере зависит от уровня информационного обеспечения управляющих всех уровней [1].

Финансовый учет как основная часть информационной системы предприятия не обеспечивает управленцев всех уровней оперативной информацией и не предоставляет информацию для планирования и координации будущего развития предприятия в условиях рынка. В этих условиях неизбежным становится появление управленческого учета как самостоятельного направления бухгалтерской деятельности.

Основной задачей управленческого учета является составление отчетов для целей периодического планирования и контроля, для принятия решений в нестандартных экономических ситуациях. Эти отчеты составляются для внутренних пользователей бухгалтерской информации и должны содержать информацию не только об общем финансовом положении предприятия, но и о состоянии дел непосредственно в области производства [2].

Понятие «управленческий учет» появилось в США в 90-е годы – «management accounting». В буквальном переводе это звучит как «управленческое счетоводство» [1]. Однако отечественные специалисты, как правило, не применяют слово «счетоводство» и предпочитают ему другое – «учет».

Выражение «management accounting» появилось в конце 40-х гг. и не встретило на Западе единодушного признания. В континентальной Европе до сих пор многие специалисты его не принимают. Однако в большинстве стран мира деление бухгалтерского учета на управленческий и финансовый было одобрено. Получает оно признание и в России. Формулировку понятию «управленческий учет» авторы дают по-разному (таблица 1).

Приверженцы управленческого учета не смогли сформулировать его положения как самостоятельной дисциплины. Вместо этого они выделили какие-то положения бухгалтерского учета, переименовали его остатки в финансовый учет и противопоставили им «новаторские» положения. Так, классик управленческого учета Ч. Хорнгрен выделил семь принципиальных различий между управленческим и финансовым учетом (рисунок 1) [2].

Современный бухгалтерский управленческий учет можно определить как вид деятельности в рамках одной организации, который обеспечивает управленческий аппарат организации информацией, используемой для планирования, собственно управления и контроля за деятельностью организации.

Таблица 1 - Сопоставление определений и понятий управленческого учета

Автор	Содержание
Хорнгрен Ч.	Под управленческим учетом понимает нефальсифицированную, правдивую информацию
Пизенгольц М.З.	Выделяет две концепции управленческого учета: в широком и узком плане. В широком плане управленческий учет представляет интегрированную систему, включающую вопросы как непосредственно бухгалтерского учета, так и планирования, контроля, анализа работы предприятия (и в первую очередь - производственных затрат) в целях принятия необходимых управленческих решений по совершенствованию производства, снижению затрат и повышению финансовых результатов деятельности предприятия. В узком плане управленческий учет представляет собой простую систему учета, построенную на общих принципах бухгалтерского учета.
Кондраков Н.П.	Важнейшей целью управленческого учета выделяет создание условий, позволяющих руководству предприятия принимать правильные управленческие решения.
Волкова Н.Г.	Управленческий учет представляет собой систему учета, планирования, контроля, анализа информации о затратах и результатах хозяйственной деятельности, необходимой управленческому персоналу для управления деятельностью организации
Вещунова Н.Л.	Управленческий учёт – интегрированная подсистема, включающая вопросы как непосредственного бухгалтерского учёта, так и планирования, контроля и анализа предприятия в целях принятия необходимых управленческих решений.
Безруких П.С.	Управленческий учет – это часть, выделившаяся из бухгалтерского и оперативного учета, и не выходит за рамки собственно учета.
Лисович Н.Г.	Управленческий учет - это связующее звено между учетным процессом и управлением предприятия. Предметом управленческого учета выступает производственная деятельность организации в целом и ее отдельных структурных подразделений. Объектами управленческого учета являются затраты и результаты хозяйственной деятельности предприятия и его центров ответственности, внутреннее ценообразование и внутренняя отчетность.

Этот процесс включает выявление, измерение, сбор, анализ, подготовку, интерпретацию, передачу и прием информации, необходимой управленческому аппарату для выполнения его функций. Управленческий учет представляет собой одновременно систему и область исследований. Он является важным элементом системы управления предприятием. Бухгалтерский управленческий учет связующее звено между учетным процессом и управлением предприятием.

Предметом бухгалтерского управленческого учета является производственная деятельность организации в целом и ее отдельных структурных подразделений. Хозяйственные операции, носящие исключительно финансовый характер (операции с ценными бумагами, продажа или покупка имущества, арендные и лизинговые операции, инвестиции в дочерние и зависимые общества и т.п.), выходят за рамки предмета управленческого учета.

Объектами бухгалтерского управленческого учета являются издержки (текущие и капитальные) предприятия и его отдельных структурных подразделений центров ответственности; результаты хозяйственной деятельности как всего предприятия, так и отдельных центров ответственности; внутреннее ценообразование, предполагающее использование трансфертных цен; бюджетирование и внутренняя отчетность.

Важнейшей функцией бухгалтерского управленческого учета является калькулирование. На базе выполненных расчетов в системе управленческого учета можно просчитывать различные альтернативные варианты решения одной задачи, выбирать из них оптимальный и оперативно принимать эффективные управленческие решения

Методы, используемые в бухгалтерском управленческом учете, весьма разнообразны:

- элементы метода бухгалтерского финансового учета (счета и двойная запись, инвентаризация и документация, балансовое обобщение и отчетность);
- индексный метод (применяемый в статистике);
- приемы экономического анализа (в частности, пофакторный анализ);
- математические методы (корреляции, линейного программирования, наименьших квадратов и др.).

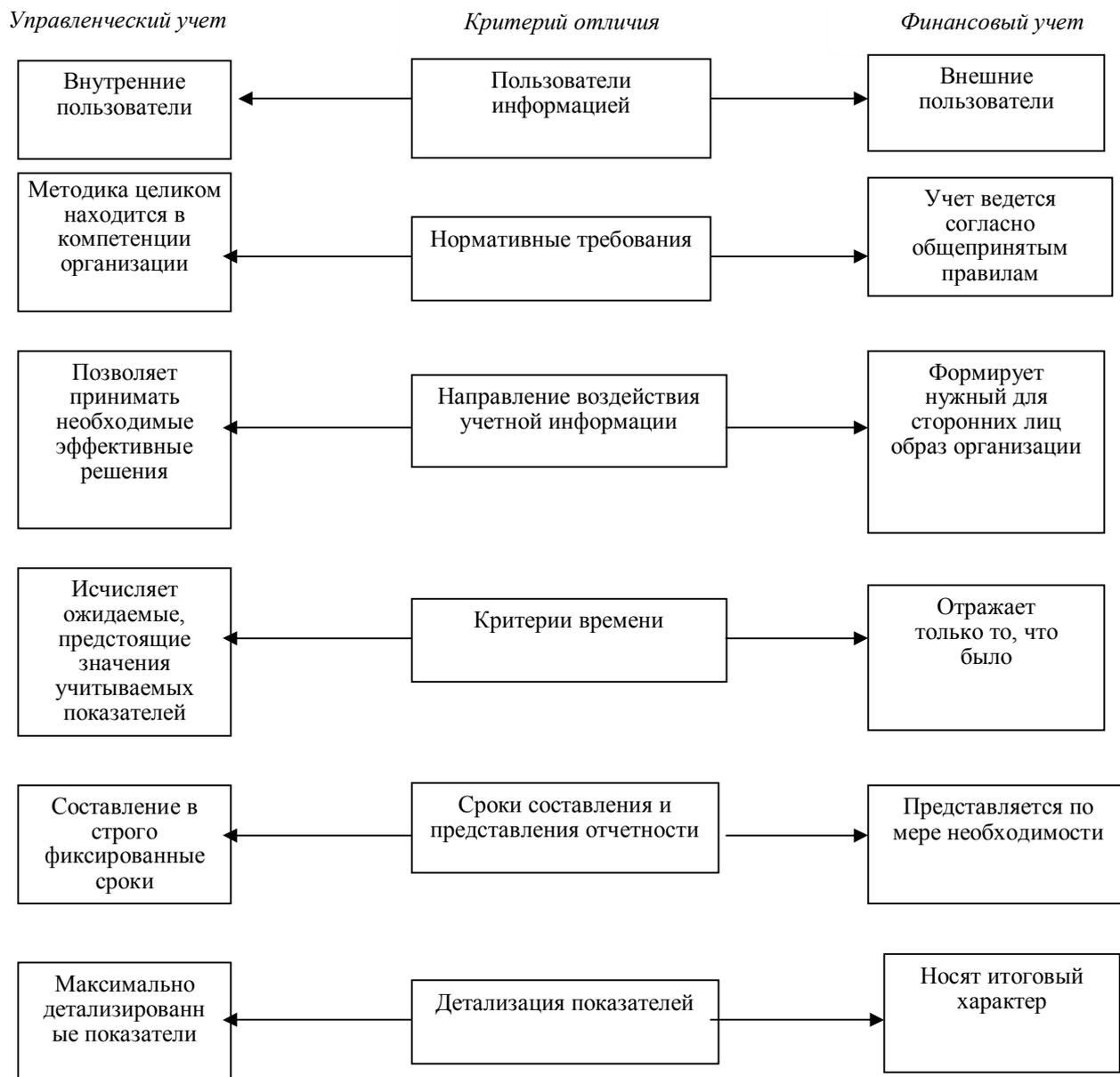


Рисунок 1 - Отличия финансового и управленческого учета

Все вышеперечисленные методы интегрируются в единую систему и используются в целях управления предприятием. Обобщая сказанное, можно заключить, что метод управленческого учета - это системный оперативный анализ.

Рассмотрение особенностей бухгалтерского управленческого учета позволяет сформулировать его важнейшие цели:

- оказание информационной помощи управляющим в принятии оперативных управленческих решений;
- контроль, планирование и прогнозирование экономической эффективности деятельности предприятия и его центров ответственности;

- обеспечение базы для ценообразования;
- выбор наиболее эффективных путей развития предприятия.

В управленческом учёте возможно использование как неколичественной информации (слухи, результаты социологических опросов и т.п.), так и количественной, которая в свою очередь делится на учетную и неучетную. Принцип документальной обоснованности учетной информации в управленческом учете может игнорироваться, в связи с чем используются как фактические, так и прогнозные оценки. Для принятия оперативных управленческих решений может применяться полная или неполная информация об объекте исследования. Неполная информация, которая подвергается быстрой обработке, в ряде случаев оказывается достаточной.

К информации бухгалтерского управленческого учета предъявляются следующие требования:

- Адресность. Внутрипроизводственная учетная информация должна предоставляться конкретным адресатам в соответствии с уровнем их подготовленности и иерархии.
- Оперативность. Информация должна предоставляться в сроки, дающие возможность сориентироваться и вовремя принять эффективнее хозяйственное решение, в противном случае она малопригодна для целей управления.
- Достаточность. Информация должна предоставляться в достаточном объеме для принятия на соответствующем уровне управленческого решения. В то же время она не должна быть избыточной и отвлекать внимание ее потребителя на несущественные или не относящиеся к делу сведения.
- Аналитичность. Информация, используемая для внутренних управленческих целей, должна содержать данные текущего экспресс- анализа или предполагать возможность проведения последующего анализа с наименьшими затратами времени.
- Гибкость и инициативность. Конкретный блок информации должен отвечать вышеназванным принципам и обеспечивать всю полноту информационных интересов в условиях меняющихся управленческих ситуаций или в связи с изменениями в факторах производства. Кроме того, центрам ответственности должна предоставляться возможность формулировать свои предложения по использованию данной информации и направлять их на рассмотрение вышестоящего звена.
- Полезность. Информация должна привлекать внимание управляющих к сферам потенциального риска и объективно оценивать работу менеджеров предприятия.
- Достаточная экономичность. Затраты по подготовке внутрифирменной информации не должны превышать экономического эффекта от ее использования [1].

Как правило, информация бухгалтерского управленческого учета носит конфиденциальный характер и требует защиты. На современном этапе развития экономики особую актуальность приобретает проблема совершенствования учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции.

Перед учетом затрат на производство стоят две главные проблемы:

- переориентировать отечественную теорию и накопленный в этой области практический опыт на решение новых задач, стоящих перед управлением предприятием в новых условиях хозяйствования;
- создание новых нетрадиционных систем получения информации о затратах, применение новых подходов к калькулированию себестоимости и подсчету финансовых результатов и принятие на этой основе управленческих решений.

Значение показателя себестоимости продукции в условиях рыночной экономики возрастает. Себестоимость выступает в качестве основного показателя эффективности производства. Чем эффективнее используются в производственном процессе экономические ресурсы, рабочая сила, научные открытия, тем ниже себестоимость и выше прибыль, а значит, большая устойчивость в конкуренции.

Учет затрат на производство должен обеспечивать получение всех необходимых показателей производственной деятельности как предприятия в целом, так и его

структурных подразделений: себестоимости продукции, выполненных ремонтных, механизированных, транспортных, строительно-монтажных и других работ, результатов деятельности вспомогательных и обслуживающих производств и хозяйств, других работ и расходов с соблюдением установленных норм и нормативов, лимитов затрат и смет расходов на их проведение, а также выявление непроизводительных расходов и потерь. Для этого необходимо обеспечить соблюдение единства показателей в планировании и учете затрат на производство и исчисление себестоимости продукции, работ и услуг [2].

Таким образом, управленческий учёт - это интегрированная подсистема, включающая вопросы как непосредственного бухгалтерского учёта, так и планирования, контроля и анализа предприятия (и в первую очередь – производственных затрат) в целях принятия необходимых управленческих решений по совершенствованию производства, снижению затрат и повышению финансовых результатов деятельности предприятия. При организации системы управленческого учёта необходимо учитывать требования бухгалтерского законодательства и отраслевые особенности деятельности предприятия.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Роль управленческого учёта в оценке бизнеса [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.mmtt.ru/roluprav>
2. Управленческий учет [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.mmtt.ru/uprav2>

Крючков Виталий Геннадьевич

Северо-Кавказская академия государственной службы

344002, г. Ростов-на-Дону, ул. Пушкинская, 70

Кандидат экономических наук, доцент кафедры «Налогообложение и бухгалтерский учет»

Тел.: (863) 240-27-23

E-mail: rektor@skags.ru

Б.Г. МАСЛОВ

МОДЕЛИ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОЙ СИСТЕМЫ ПОДАКЦИЗНОЙ ПРОДУКЦИИ

В статье автором рассмотрены элементы учетно-аналитической системы, представлена классификация затрат по экономическим элементам, предложена модель учета формирования себестоимости подакцизной продукции, а также представлена авторская схема анализа себестоимости подакцизной продукции.

Ключевые слова: *учетно-аналитическая система, подакцизная продукция, себестоимость.*

In this article the author discussed the elements of accounting and analytical systems, a classification of costs on economic elements, the model taking into account the formation of the cost of excisable products, as well as the author's scheme for analyzing the cost of excisable products.

Key words: *accounting and analysis system, excisable goods, the cost.*

Промышленное предприятие состоит из ряда самостоятельных и взаимодействующих систем со специфическими особенностями, которые участвуют в производстве и связаны одной общей задачей. Одну из таких систем представляют учет, анализ и аудит. Данные экономические звенья объединены в систему, как по общей целевой направленности, так и по стадиям реализации. Фактически все эти звенья и направления объединяет комплексный анализ, который основан на данных бухгалтерского учета, который является информационной базой аудиторской проверки.

Учетно-аналитическая система в широком смысле - это система, базирующаяся на бухгалтерской информации, включающей оперативные данные, статистическую, техническую, социальную и другие виды информации. Поэтому в широком плане учетно-аналитическая система представляет собой сбор, обработку и оценку всех видов информации, потребляемой для принятия управленческих решений на микро- и макроуровнях [7].

При современном уровне развития рыночных отношений происходит процесс активной интеграции традиционных методов учета, анализа и аудита в единую систему.

Бухгалтерская учетно-аналитическая система является одной из составляющих общей системы. Ее суть заключается в объединении учетных и аналитических операций в один процесс, проведении оперативного микроанализа, обеспечении непрерывности этого процесса и использовании его результатов при выработке рекомендаций для принятия управленческих решений. При этом общая методология и нормативные положения учета и анализа совершенствуются для рационального использования в единой учетно-аналитической системе.

Расширения функций бухгалтерского учета в сторону анализа и совмещения этих функций требуют и официальные инструкции по бухгалтерскому учету и отчетности [8].

Исторически отечественный бухгалтерский учет не подразделялся на финансовый и управленческий, выделялся лишь раздел производственного учета. За рубежом же такое разделение произошло десятки лет назад.

В настоящее время система управленческого учета на российских предприятиях практически сформировалась, а с января 2002 года законодательно введен налоговый учет. Таким образом, современный бухгалтерский учет подразделяется на финансовый, управленческий и налоговый учет, что соответственно привело к выделению таких категорий, как финансовый, управленческий и налоговый анализ и аудит [3].

В результате образуется учетно-аналитическая система с взаимодействующими элементами, представленными на рисунке 1.

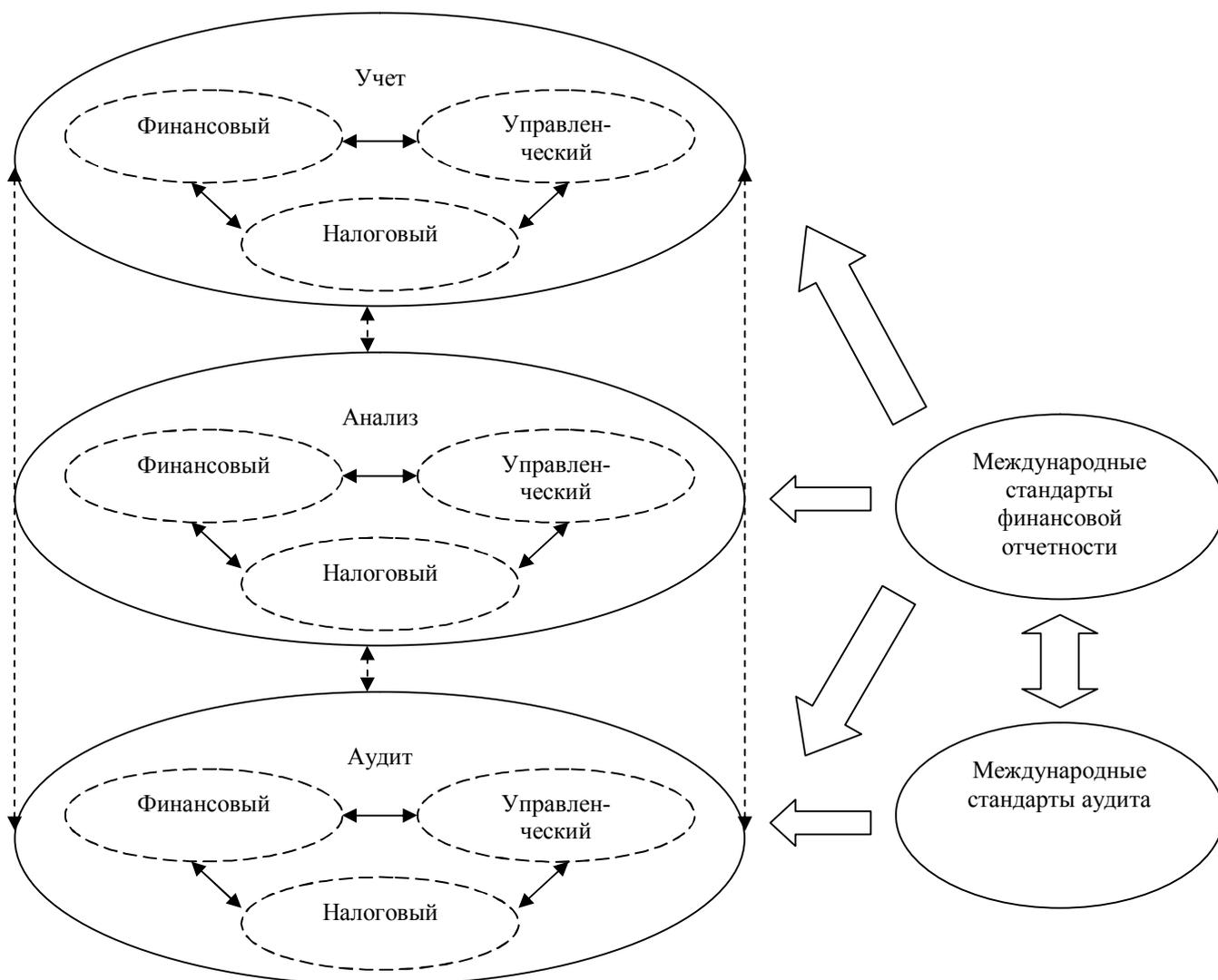


Рисунок 1 – Элементы учетно-аналитической системы

Бухгалтерский учет связан с результатами деятельности предприятия и предназначен для внешних пользователей. Он распространяется не на отдельные подразделения фирмы, а на предприятие в целом.

Одним из важных участков бухгалтерского учета на предприятиях, производящих алкогольную продукцию является учет затрат на производство продукции и определение ее себестоимости.

Себестоимость продукции включает различные виды затрат, которые как зависят, так и не зависят от работы предприятия. Они могут вытекать из характера данного производства, и в тоже время могут быть не связаны с ним непосредственно.

В связи с этим важное значение имеет четкое определение состава затрат, которые формируют себестоимость.

Учет по видам затрат классифицирует и отражает ресурсы, использованные в процессе производства и реализации продукции. По данному признаку затраты классифицируют по статьям калькуляции и экономическим элементам.

Экономическим элементом принято называть первичный однородный вид затрат на производство и реализацию продукции, который на уровне предприятия невозможно разложить на составные части (рисунок 2).

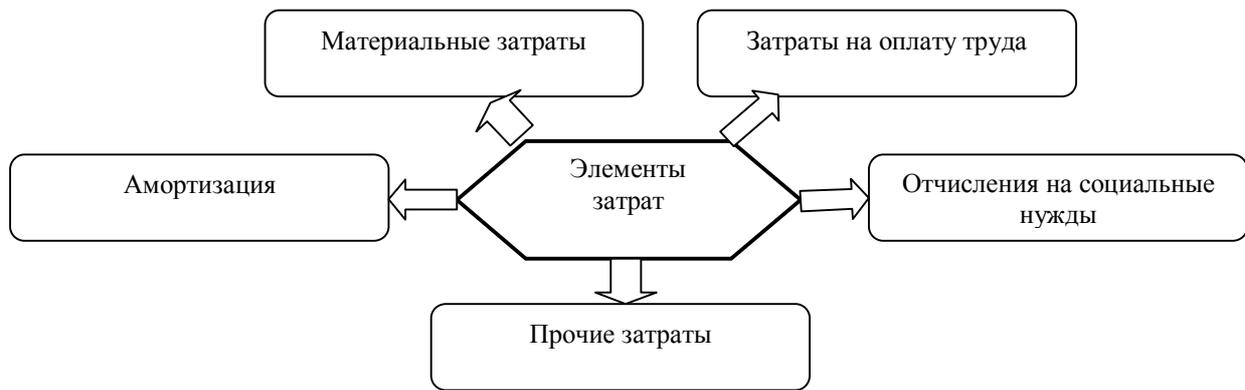


Рисунок 2 – Классификация затрат по экономическим элементам

Однако классификация затрат по экономическим элементам не позволяет исчислить себестоимость отдельных видов продукции, установить объем затрат конкретных структурных подразделений предприятия.

Например, электроэнергия на промышленных предприятиях (в том числе и на предприятиях алкогольной промышленности) может быть использована как в технологическом процессе производства продукции, так и для освещения офиса предприятия, помещения цехов и т. д. В тоже время, в технологическом процессе электроэнергия может расходоваться на изготовление разнообразных видов продукции в разных количествах: на один вид продукции - больше, на другой меньше. Для решения этих задач применяют классификацию затрат по статьям калькуляции.

Калькуляционной статьёй принято называть определенный вид затрат, образующий себестоимость как отдельных видов, так и всей продукции в целом.

Группировка затрат по калькуляционным статьям позволяет определять назначение расходов и их роль, организовать контроль над расходами, выявлять качественные показатели хозяйственной деятельности как предприятия в целом, так и его отдельных подразделений, устанавливать, по каким направлениям необходимо вести поиск путей снижения издержек производства. На промышленных предприятиях данная группировка затрат является основной (рисунок 3).

Статьи затрат											
Основные материалы	Возвратные отходы	Вспомогательные материалы	Топливо и энергия на технологические цели	Расходы на оплату труда производственных рабочих	Отчисления на социальные нужды	Расходы на подготовку и освоение производства	Расходы по эксплуатации машин и оборудования	Общехозяйственные расходы	Общепроизводственные расходы	Прочие производственные расходы	Коммерческие расходы
Производственная себестоимость продукции											
Полная себестоимость продукции											

Рисунок 3 – Классификация затрат по калькуляционным статьям

Итог первых двенадцати статей образует производственную себестоимость, а итог всех тринадцати статей - полную себестоимость продукции.

Таким образом, себестоимость подакцизной продукции представляет собой стоимостную оценку использованных в процессе ее производства природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных средств, трудовых ресурсов и так далее.

Подакцизная продукция, как и любая готовая продукция, является частью материально-производственных запасов, и ее бухгалтерский учет ведется в соответствии с ПБУ 5/01, а также в соответствии с Методическими указаниями по бухгалтерскому учету МПЗ [7].

Учет готовой продукции на предприятиях алкогольной промышленности ведется на счете 43 «Готовая продукция» (рисунок 4).

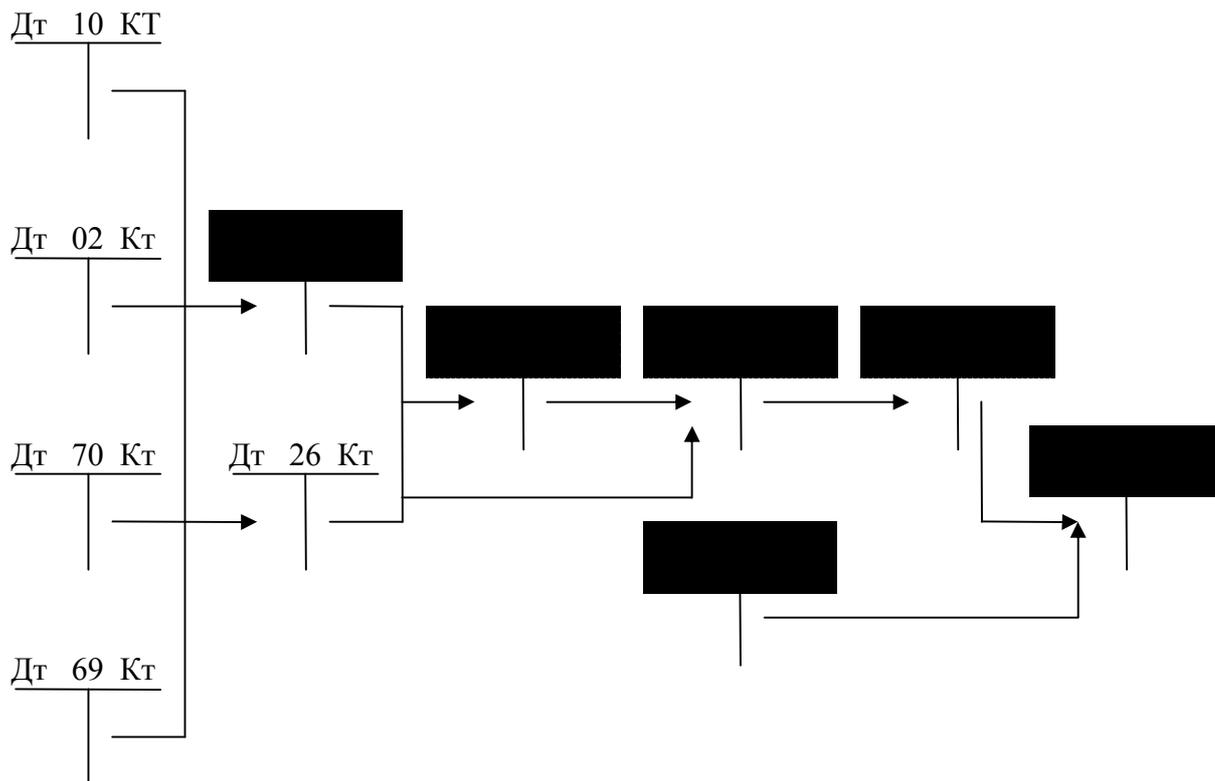


Рисунок 4 – Модель учета формирования себестоимости подакцизной продукции

Данные бухгалтерского учета являются источниками информации при подготовке данных для управленческих решений, их анализе и оценке.

В организациях экономический анализ представляет функции управления экономикой. При организации непрерывного анализа достигается повышение его оперативности и действенности, так как анализ непосредственно следует за учетом, а также выполняется в ходе хозяйственного финансового учета. Анализ себестоимости подакцизной продукции включает пять основных направлений (рисунок 5).

При анализе себестоимости в первую очередь изучается правильность ее формирования.

После проверки правильности формирования себестоимость продукции рассматривается абсолютное увеличение или снижение величины общих затрат (1) [5].

$$\Delta Z_{\text{общ}} = Z^1 - Z^0 \quad (1)$$

где $\Delta Z_{\text{общ}}$ - абсолютный прирост (снижение) совокупных затрат,

Z^1, Z^0 - общая величина затрат в отчетном и базисном периодах.

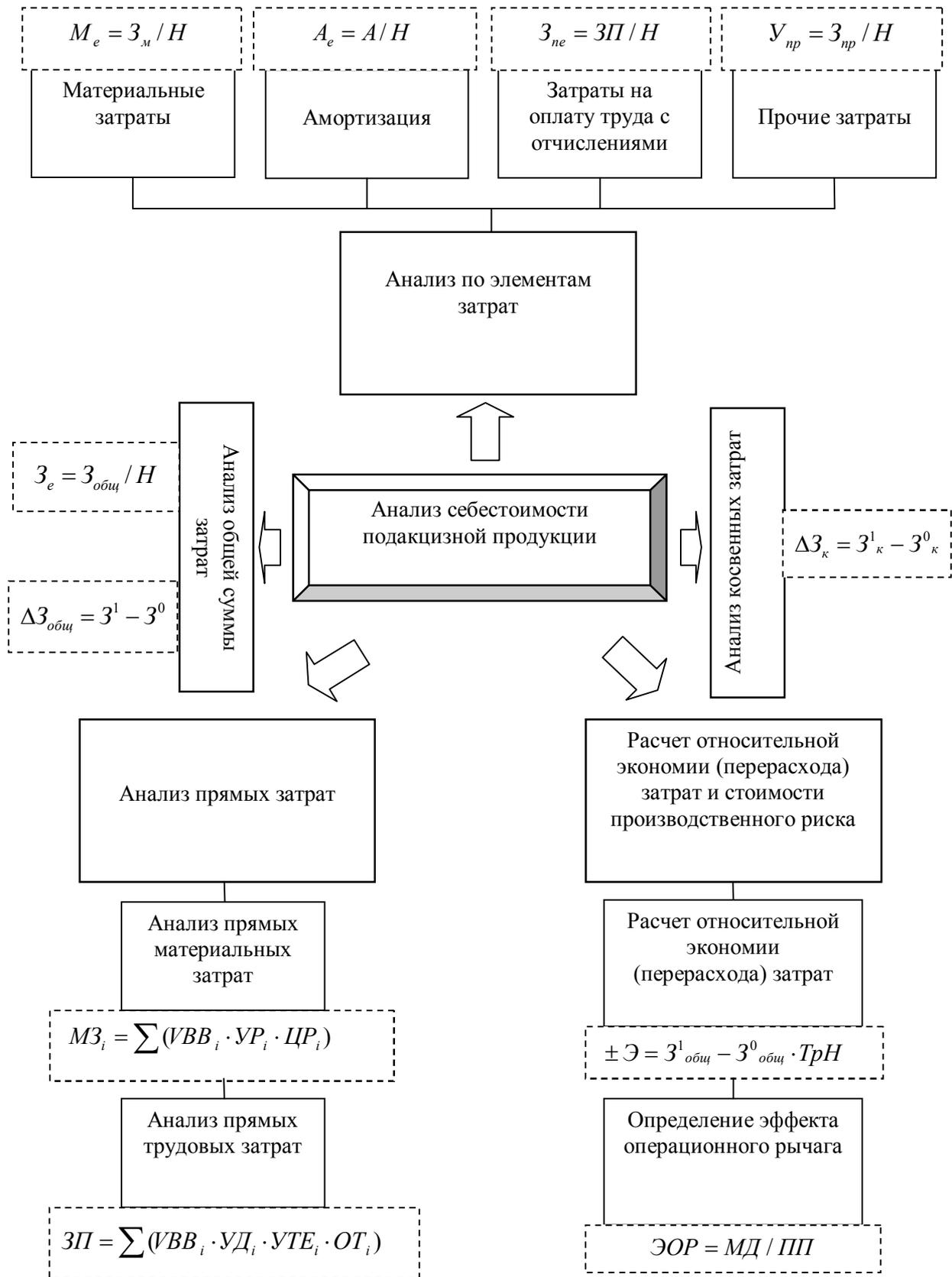


Рисунок 5 - Схема анализа себестоимости подакцизной продукции

Далее необходимо рассчитать относительный показатель общей суммы затрат (2).

$$Z_e = Z_{общ} / H \quad (2)$$

где Z_e - общая затратно-емкость,

$Z_{\text{общ}}$ - общая величина затрат,

H - выручка от продаж.

Изучение структуры затрат на производство и ее изменений за отчетный период по отдельным элементам затрат позволяет сделать вывод о том, является ли производство материалоемким, трудоемким, энергоемким и т.д. (3-6).

И тем самым выбрать основное направление в анализе затрат, которое позволит вскрыть наибольшие резервы в снижении себестоимости.

$$M_e = Z_m / H \quad (3)$$

где M_e - материалоемкость,

Z_m - материальные затраты,

H - выручка от продажи.

$$A_e = A / H \quad (4)$$

где A_e - амортизационная емкость,

A - сумма начисленной амортизации в отчетном периоде,

H - выручка от продажи.

$$Z_{ne} = ЗП / H \quad (5)$$

где Z_{ne} - затратно-емкость,

$ЗП$ - затраты на оплату труда с отчислениями,

H - выручка от продажи.

$$Y_{np} = Z_{np} / H \quad (6)$$

Y_{np} - уровень прочих затрат,

Z_{np} - прочие затраты,

H - выручка от продажи.

Группировка по экономическим элементам показывает, что именно израсходовано на производство продукции, каково соотношение отдельных элементов в общей сумме расходов. При этом по элементам материальных затрат отражаются только покупные материалы, изделия, топливо и энергию. Оплата труда и отчисления на социальные нужды отражаются только применительно к персоналу основной деятельности.

Группировка расходов по элементам позволяет осуществлять контроль за формированием, структурой и динамикой затрат по видам, характеризующим их экономическое содержание. Это необходимо для изучения нормирования и анализа производственных запасов, исчисления частных показателей оборачиваемости отдельных видов нормируемых оборотных средств, а также для других расчетов отраслевого и национального уровня.

Рассчитанные поэлементно затраты всех материальных и топливно-энергетических ресурсов используются для определения планового уровня материальных затрат и оценки его соблюдения. Анализ поэлементного состава и структуры затрат на производство дает возможность наметить главные направления поиска резервов.

Материальные затраты при калькулировании себестоимости продукции выделяются в виде самостоятельных статей, а также включаются в состав таких комплексных статей затрат, как общепроизводственные, общехозяйственные, коммерческие расходы. В их состав входят следующие статьи затрат: сырье и материалы; топливо и энергия на технологические цели. В целом себестоимость продукции складывается из материальных затрат, затрат на выплату заработной платы рабочим и комплексных статей расходов. Увеличение или уменьшение расходов по каждому элементу вызывает или повышение, или снижение себестоимости продукции. Поэтому при анализе необходимо проверить затраты сырья, материалов, топлива и электроэнергии, затраты на заработную плату, цеховые,

общезаводские и другие расходы. Необходимо также рассчитать влияние различных факторов на прямые материальные затраты (7) [4].

$$MЗ_i = \sum (VBB_i \cdot UP_i \cdot ЦP_i) \quad (7)$$

где, $MЗ_i$ - прямые материальные затраты,

VBB_i - объем производства продукции,

UP_i - расход материалов на единицу продукции,

$ЦP_i$ - средняя стоимость материалов.

Экономное расходование фонда заработной платы является одним из важнейших факторов снижения себестоимости продукции и увеличения прибыли. Общий фонд заработной платы включает средства на оплату труда промышленно-производственного персонала, непромышленного состава и работников нечисленного состава. Расходы на заработную плату производственных рабочих отражаются непосредственно в статьях затрат. Заработная плата вспомогательных рабочих в основном отражается на статьях расходов по содержанию и эксплуатации оборудования. Заработная плата рабочих, занятых во вспомогательном производстве, входит в себестоимость воды, электроэнергии и влияет на себестоимость продукции не прямо, а косвенно, через те комплексные статьи, на которые отнесен расход воды и электроэнергии.

Поэтому анализ заработной платы, прежде всего, производится по общему ее фонду и фондам отдельных категорий промышленно-производственного персонала предприятия, независимо от того, в каких статьях отражена эта заработная плата. После выявления причин, которые вызвали изменение (отклонение) фонда заработной платы отдельных категорий работников, можно определить, в какой мере эти отклонения повлияли на разные статьи себестоимости продукции. Отклонение от плана фонда заработной платы необходимо скорректировать на процент выполнения плана выпуска продукции, исчислить относительное отклонение от планового фонда заработной платы. При этом надо учитывать, что повышение выпуска продукции оказывает влияние на заработную плату не всех категорий работников. При этом необходимо рассчитать, какие именно факторы и насколько оказывают влияние (8) [4].

$$ЗП = \sum (VBB_i \cdot УД_i \cdot УТЕ_i \cdot ОТ_i) \quad (8)$$

где $ЗП$ - сумма заработной платы на производство продукции,

VBB_i - объем производства продукции,

$УД_i$ - структура производства,

$УТЕ_i$ - трудоемкость продукции,

$ОТ_i$ - уровень оплаты труда за 1 человеко-час.

Косвенные затраты в себестоимости продукции представлены следующими комплексными статьями: расходы на содержание и эксплуатацию оборудования, общепроизводственные и общехозяйственные расходы, коммерческие расходы. Анализ этих расходов производится путём сравнения фактической их величины на 1 рубль товарной продукции в динамике. Такое сопоставление показывает, как изменилась их доля в стоимости товарной продукции в динамике, и какая наблюдается тенденция – роста или снижения (9).

$$\Delta Z_k = Z_k^1 - Z_k^0 \quad (9)$$

где ΔZ_k - абсолютное изменение косвенных затрат,

Z_k^1, Z_k^0 - косвенные затраты отчетного и базисного периодов.

Далее необходимо произвести расчет относительной экономии (перерасхода) затрат (10) [5].

$$\pm \mathcal{E} = Z_{общ}^1 - Z_{общ}^0 \cdot TrH \quad (10)$$

где $\pm \Delta$ - относительная экономия (перерасход) затрат,
 $Z^1_{общ}, Z^0_{общ}$ - общая величина затрат в отчетном и базисном периодах,
 TrH - темп роста выручки от продаж.

При этом необходимо количественно измерить влияние изменения эффективности производимых затрат на их абсолютную величину [2].

Завершающим этапом анализа себестоимости подакцизной продукции будет являться оценка степени производственного риска предприятия, то есть определить эффект операционного рычага. Это можно сделать, произведя расчет по формуле 11.

$$ЭОР = МД / ПП о \quad (11)$$

где ЭОР - эффект операционного рычага,

МД - маржинальный доход,

ПП - прибыль от продаж.

Данный показатель характеризует производственный риск предприятия.

В процессе последующего анализа выясняют причины, вызвавшие абсолютное изменение затрат. По своему составу это комплексные статьи, состоящие из нескольких элементов.

Подсистема аналитического обеспечения управления хозяйственной деятельностью является постоянно действующим фактором повышения эффективности производства за счет активизации всего информационного фонда организации.

Необходимо сохранить целостность анализа при условии децентрализованной обработки информации, то есть соединить процесс обработки информации с процессом принятия решения. Такое представление о назначении учета и анализа является важным и достижимым.

При этом будут оцениваться не только конечные результаты, но и ход хозяйственной деятельности, который на стадии планирования рассматривается как совокупность технологической, технической, организационной и управленческой подготовки и обслуживания производственного процесса в промышленных предприятиях.

Значение непрерывного учета и анализа для экономических процессов связано с возможностью влияния на них путем принятия необходимых управленческих решений в оперативном режиме.

Непрерывное применение приемов и элементов аудита в процессе формирования учетной информации позволяет своевременно выявить и предотвратить допущенные отклонения и ошибки, что, в свою очередь, повышает качество административной части хозяйственной деятельности, оперативного анализа и связанных с ним управленческих решений.

Таким образом, ключевым принципом, позволяющим учетно-аналитической системе достигать поставленных целей, является непрерывность взаимосвязанного функционирования ее составляющих: учета, анализа и аудита.

Главная цель аудита затрат на производство продукции - проверка законности отнесения затрат на производство продукции.

При изучении затрат аудитору важно документально установить правильность исчисления себестоимости продукции (рисунок 6).

Первичные документы, подтверждающие учет каждого вида затрат, должны быть правильно оформлены и содержать все обязательные реквизиты [1].

Порядок отнесения затрат на себестоимость продукции определен Положением по бухгалтерскому учету (ПБУ 10/99), в котором подробно рассмотрено, какие затраты могут быть отнесены к себестоимости продукции.

Для целей налогообложения структура затрат установлена в главе 25 Налогового кодекса Российской Федерации и несколько отлична от расходов, предусмотренных ПБУ.

В этой связи аудитор проводит проверку правильности учета затрат с позиции как бухгалтерского учета, так и налоговых требований. При этом особую проблему составляет учет расходов, нормируемых для целей налогообложения. Методика применения аналитических процедур в аудите затрат на производство продукции (работ, услуг) предполагает выделение двух подходов исходя из критерия доступа к информационной базе:

- анализ взаимосвязи остатков и оборотов по калькуляционным счетам;
- функционально-стоимостной анализ себестоимости продукции.

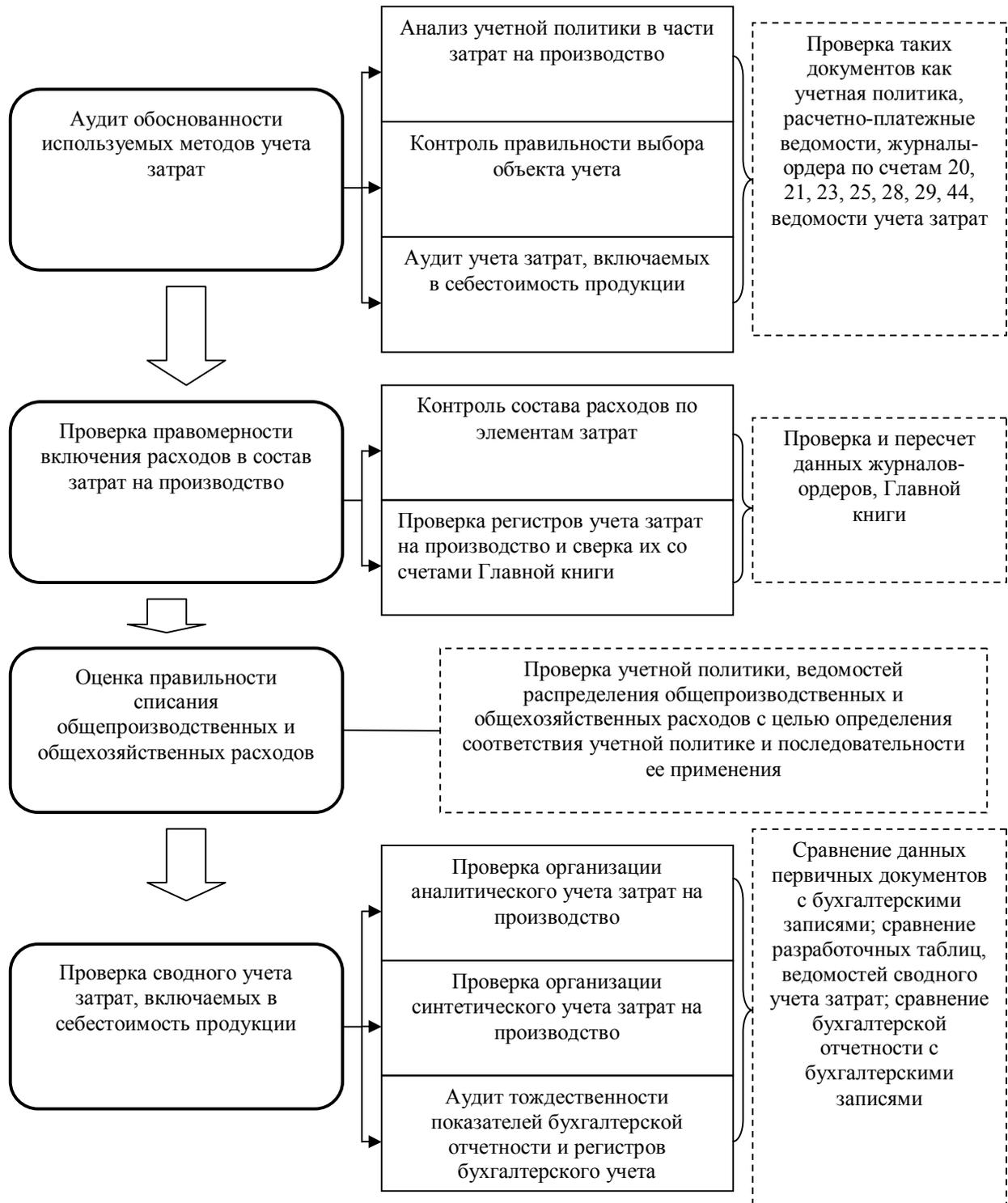


Рисунок 6 – Перечень аудиторских процедур при изучении затрат, включаемых в себестоимость продукции

Применение аналитических процедур при аудите учета затрат на производство продукции осуществляется «в глубь» того или иного элемента затрат.

Аудит себестоимости обеспечивает получение достоверной информации о затратах на предприятии, что позволяет осуществлять более эффективное ценообразование, оценивать рентабельность отдельных видов продукции, выявлять скрытые резервы.

Таким образом, учетно-аналитическая система, действуя непрерывно, повышает качество и расширяет область практического применения учетной информации, оказывая положительное влияние, 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 учетно-аналитической системы, реализацию которой целесообразно возложить на бухгалтера, располагающего первичной учетной и аналитической информацией.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Алибеков, Ш.Н. Аудит затрат на производство продукции [Текст] / Ш.Н. Алибеков – СПб.: Питер, 2004. – 128 с.
2. Анализ хозяйственной деятельности предприятий: учеб. пособие [Текст] / Г.В. Савицкая. 5-е изд., испр. и доп.-М.: Новое издание, 2005.- 652с.
3. Боброва, Е.А. Учетно-аналитическая система затрат на производство: виды учета и аудита [Текст] / Е.А. Боброва // Аудиторские ведомости. – 2007. - №2.
4. Грищенко, О.В. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия: учебное пособие [Текст] / О.В. Грищенко. - Таганрог: Изд-во ТРТУ, 2000. - 112с.
5. Зопова, А.В. Бухгалтерский учет и анализ: учебное пособие [Текст] / А.В. Зопова, А.А. Адамайтис, И. Н. Багурина; под ред. А.В. Зоповой. – М.: Эксмо, 2009. – 512 с.
6. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, утвержденное Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 09.06.2001 № 44н [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.buhgalteria.ru/modules/helppbu/index.php?id=7>
7. 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. – 224 с.
8. Усатова, Л.В. Формирование учетно-аналитической системы на предприятиях [Текст] / Л.В. Усатова // Управленческий учет. – 2008. - №6.

Маслов Борис Григорьевич

Орловский государственный технический университет

302020, г. Орел, Наугорское ш., 40

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

Тел.: 41-98-60

E-mail: sb72@mail.ru

НАУЧНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ В ОБЛАСТИ ФИНАНСОВ, НАЛОГОВ И КРЕДИТА

УДК 336.2

И.А. КОРОСТЕЛКИНА

МОДЕРНИЗАЦИЯ МЕТОДИКИ ОПРЕДЕЛЕНИЯ НАЛОГОВОГО ПОТЕНЦИАЛА МУНИЦИПАЛЬНОГО ОБРАЗОВАНИЯ

Использование понятия налоговый потенциал в российской финансовой науке было обусловлено практическими потребностями, связанными с необходимостью выработки методики выравнивания уровней бюджетной обеспеченности регионов. В статье впервые рассматриваются с научной точки зрения возможности модернизации методики расчета налогового потенциала муниципалитета.

Ключевые слова: налоговый потенциал, муниципалитет, бюджетная обеспеченность

Concept use tax potential in the Russian financial science has been caused by the practical requirements connected with necessity of development of a technique of alignment of levels of budgetary security of regions. In article are considered from the scientific point of view of possibility of modernisation of a design procedure of tax potential of municipality.

Key words: tax potential, municipality, budgetary security

В экономической литературе используются такие понятия, как «социально-экономический потенциал», «экономический потенциал», «финансовый потенциал», «налоговый потенциал», которые в той или иной степени характеризуют эффективность использования ресурсов. Все эти экономические категории могут быть отнесены к тому или иному объекту (к стране (государству), отдельной территории, региону, предприятию), что оказывает влияние на интерпретацию этих понятий. Характеристика сущности данных категорий зависит от уровня, на котором они рассматриваются, однако, на наш взгляд, их объединяет то, что ключевым в их понимании является определение слова «потенциал» (таблица 1).

Таблица 1 – Разнообразие определений налогового потенциала в экономической литературе

Источник	Вид потенциала	Определение
1	2	3
Н.В. Кашина [1]	налоговый потенциал предприятия	применяется для характеристики скрытых, неявных переплат налогов в бюджет
А.Л. Коломиец [2]		рассматривается как объект налоговой оптимизации, включающей реализацию законных способов обхода налогов с использованием предоставляемых законом льгот и приемов сокращения налоговых обязательств
И.В. Горский [3, 4]	налоговый потенциал	используется в двух аспектах: 1. в качестве абстрактной финансовой категории, выражающей некую оптимальную сумму налоговых сборов (оптимальное налоговое бремя) в условиях какой-то идеальной для конкретного региона налоговой системы, 2. как элемент расчета финансовой основы межбюджетных отношений, всегда существующих в реальной системе налогов
О.В. Богачева [5]		в странах с развитой рыночной экономикой под ним принято понимать 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 (то есть путем стандартизации налоговых баз и ставок)

Продолжение таблицы 1

1	2	3
Т.Ф. Юткина [6]	налоговый потенциал	теоретически представляет собой совокупную денежную выручку всех производителей товаров, работ и услуг, уменьшенную на издержки производства и обращения
	стратегический	это прогнозируемый объем совокупной валовой выручки (на макроуровне), получаемый в сфере производства и обращения после вычета совокупных затрат по ее извлечению
	тактический	это суммарная величина прогнозируемого объема налоговых поступлений из расчета стратегического налогового потенциала и налоговых ставок (корректируется на потери по льготам)
Н.Д. Матрусов [7]	хозяйственная емкость территории	потенциально возможная насыщенность территории отдельными элементами или совокупностью производительных сил в зависимости от характера природных условий и естественных ресурсов и в соответствии с достигнутым уровнем развития производства

Важным, на наш взгляд, является рассмотрение налогового потенциала муниципального образования, который менее всего освещен в современной экономической литературе. Налоговый потенциал муниципального образования трактуется как «максимально возможная сумма поступлений налогов и сборов». Однако, на наш взгляд, это поверхностное определение налогового потенциала, не учитывающее требования среднесрочного и долгосрочного прогнозирования налоговых поступлений и ориентировано на оперативную оценку налоговых ресурсов муниципального образования.

Налоговый потенциал рассматривается в литературе с нескольких точек зрения (рисунок 1).

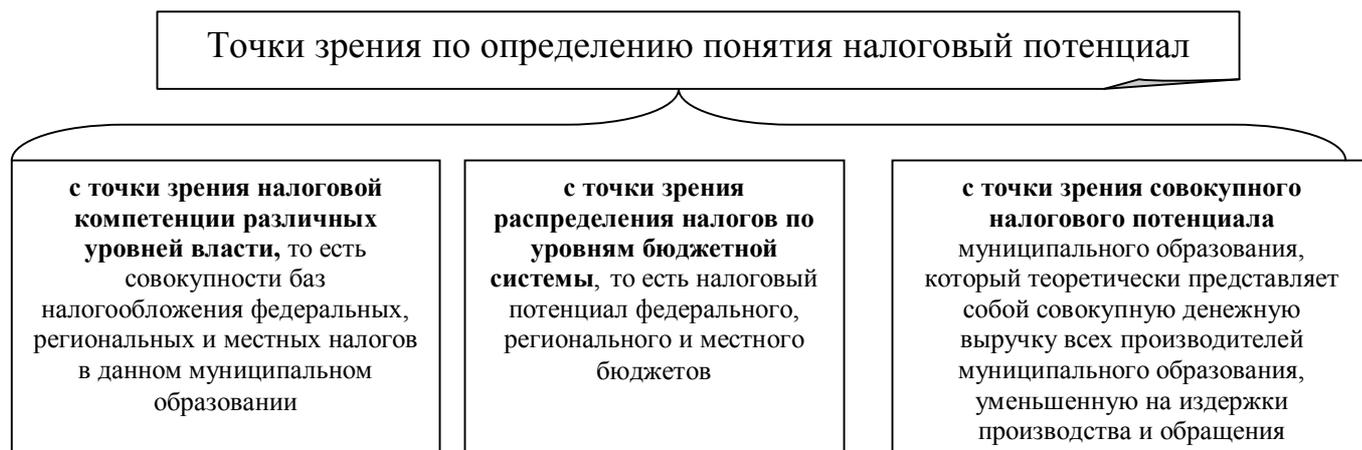


Рисунок 1 – Точки зрения по определению понятия налоговый потенциал муниципального образования

В настоящее время проблемы финансовой самостоятельности муниципалитетов приобрели особую остроту и актуальность, их обсуждение на самых различных уровнях вызвано не столько политической конъюнктурой, сколько необходимостью разобраться, каковы перспективы экономических реформ в России, какие резервы и ресурсы следует использовать, чтобы достичь экономического роста, выполнения социальных программ. В связи с этим немаловажное значение имеет теоретическое обоснование внешних и внутренних факторов, определяющих формирование и величину налогового потенциала муниципального образования (рисунок 2).

Поэтому прогнозирование доходов региональных и местных бюджетов требует совершенствования как методологии, так и методики, а показатели налогового потенциала и собираемости налогов должны стать основополагающими инструментами бюджетно - налогового планирования.

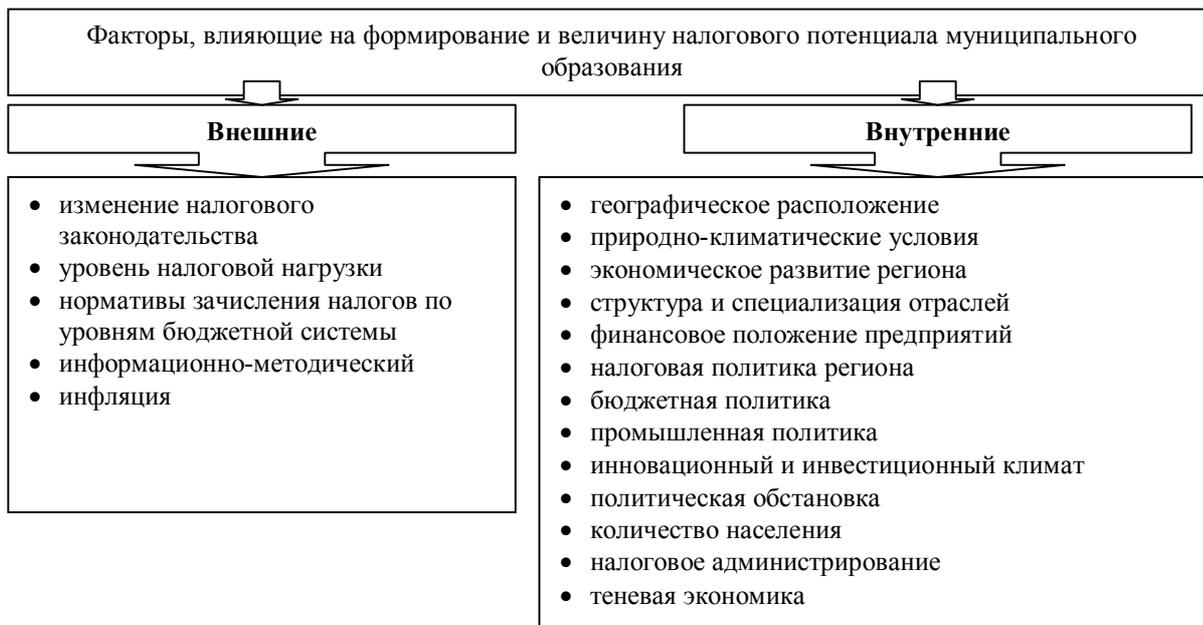


Рисунок 2 - Факторы, определяющие формирование и величину налогового потенциала муниципального образования

Поскольку в Бюджетном кодексе РФ определено единство бюджетной системы, то должен быть единый порядок расчета прогнозных показателей по всей стране, обеспечивающий единый механизм к определению доходных возможностей, как для субъектов Федерации, так и для муниципальных образований. Следовательно, необходима процедура, когда налоговые поступления будут планироваться в соответствии с принципом единства бюджетной системы РФ, т.е. будут обеспечены единая методика и согласованность действий по всей стране. Предлагается осуществлять планирование по вертикали в три этапа, указанных на рисунке 3.

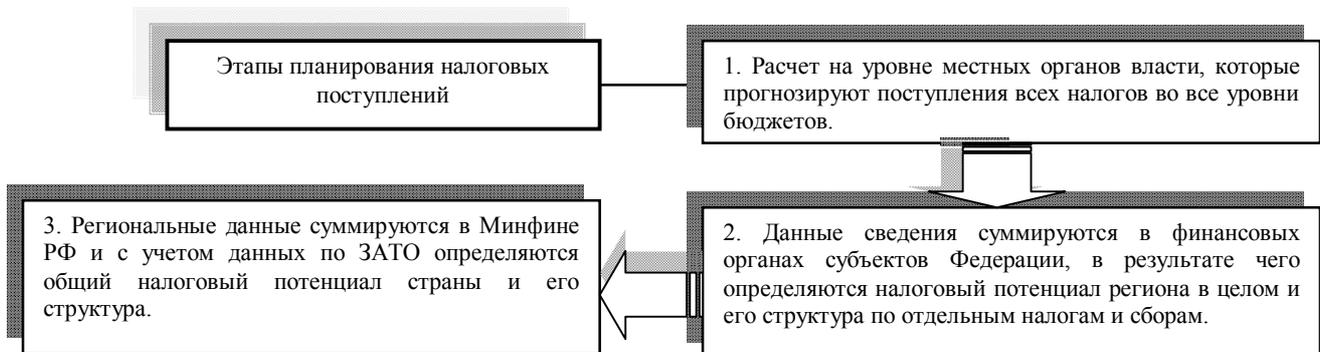


Рисунок 3 – Этапы планирования налоговых поступлений

Таким образом, расчет прогнозных показателей и ответственность за него возлагаются на низшие финансовые органы, максимально приближенные к налогоплательщикам и в силу этого хорошо представляющие его финансовое состояние и перспективы развития. Кроме того, им предстоит сделать прогноз по минимально возможному количеству налогоплательщиков, что также облегчает задачу и повышает достоверность расчетов. Возникает необходимость создания единой методики оценки налогового потенциала муниципальных образований [3]. Расчет по данной методике опирается на то, что налоговый потенциал территории равен сумме потенциалов отдельных налогов и сборов.

Оценки налогового потенциала муниципального образования имеет следующую последовательность:

1. Определяется перечень основных и прочих налогов (удельный вес которых в налоговых доходах территориального бюджета в пределах 90 %), по которым будет производиться расчет налогового потенциала.

2. Производится расчет налоговой базы на планируемый год, по каждому виду основных налогов, в соответствии с налоговым законодательством РФ. В качестве исходных данных для расчета налогооблагаемой базы используются данные отчета налоговых органов по форме 5-НБН за отчетный и текущий периоды. При этом прогнозирование налогооблагаемой базы по каждому налогу в отдельности должно учитывать:

- оценку макроэкономической ситуации в стране в целом и в отдельных регионах с учетом различия их географических и социально-экономических условий в виде системы показателей и основных параметров социально-экономического развития;
- оценку результатов изменения налогового законодательства;
- прогноз оценки развития отраслей экономики страны с учетом отраслевой структуры региона.

3. Налоговый потенциал муниципального образования по основным видам налогов на планируемый год может быть рассчитан как сумма произведений прогнозируемой налогооблагаемой базы, ставки налога и коэффициента собираемости (по данным отчета налоговых органов по форме 1-НМ) по каждому виду основных налогов;

4. Налоговый потенциал по прочим налогам исчисляется как произведение ожидаемых налоговых сборов по этим налогам в текущем году на индекс роста потребительских цен;

5. Налоговый потенциал муниципального образования равен сумме налоговых потенциалов по основным и прочим видам налогов [1].

Методика предназначена для оценки и прогнозирования налоговых доходов муниципальных образований в процессе бюджетного прогнозирования и подготовки проектов законов о бюджете на очередной финансовый год [9]. Она позволяет органам власти субъектов РФ и муниципалитетов обеспечить согласованность бюджетного планирования, осуществляемого финансовыми, налоговыми и экономическими службами, в части определения налоговых доходов муниципальных образований в соответствии с особенностями и приоритетами экономической политики территории.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Богачева, О.В. Налоговый потенциал и региональные счета [Текст] / О.В. Богачева // Финансы. - 2000. - №2.
2. Горский, И.В. Налоговый потенциал в механизме межбюджетных отношений [Текст] / И.В. Горский // Финансы. - 1999. - № 6.
3. Горский, И.В. О признаках налога в Налоговом кодексе Российской Федерации [Текст] / И.В. Горский // Финансы. - 2004. - №9.
4. Евсегнеев, Е.Н. Налоги и налогообложение: учебное пособие [Текст] / Е.Н. Евсегнеев. - М.: ИНФРА-М, 2001. – 213 с.
5. Зарипов, В.М. К вам едет ревизор [Текст] / В.М. Зарипов // Налоговые споры. - 2006. - №1.
6. Кашина, Н.В. Методика расчетов налогового потенциала [Текст] / Н.В. Кашина // Финансы. - 2003. - №9
7. Коломиец, А.Л. Анализ концептуальных подходов и методов оценки налогового потенциала регионов [Текст] / А.Л. Коломиец // Налоговый вестник - 2000. - №(51)2.
8. Кузнецова, Л.Н. Экономическая сущность и роль налогового потенциала региона [Текст] / Л.Н. Кузнецова // Саратов, ПАГС. - 2005
9. Матрусов, Н.Д. Региональное прогнозирование и региональное развитие России [Текст] / Н.Д. Матрусов. - М.: Наука. 1995.

Коростелкина Ирина Алексеевна

Орловский государственный технический университет

302020, г. Орел, Наугорское ш., 40

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

Тел.: 41-98-60

E-mail: cakyra_04@mail.ru

МИРОВОЙ ФИНАНСОВЫЙ КРИЗИС И СТРАХОВОЙ РЫНОК РОССИИ

В статье представлен анализ страхового рынка России. Страховой рынок требует к себе пристального внимания, с учетом специфичности, особенностей и ассиметричности развития региональных систем Российской Федерации. Рыночные преобразования, проходящие в настоящее время в системе экономических отношений Российской Федерации, требуют коренного изменения роли и места регионального рынка страхования в системе организации страховой защиты, поиска новых видов и усиление ранее принятых мер страховой защиты.

Ключевые слова: мировой финансовый кризис; региональный страховой рынок; страховые премии и выплаты; Приволжский федеральный округ; воспроизводственный потенциал; потенциал ресурсов; потенциал результирующих факторов; потенциал достигнутых результатов; метод цепных постановок; индекс страхования.

This paper presents the analysis of the regional insurance market. Thanks to its peculiarities and asymmetric development of the Russian Federation regional systems, it attracts rapt attention. Modern market relations in Russian economy require new and stronger measures of insurance protection.

Key words: world financial crisis; the regional insurance market; the insurance bonuses and payments; Privolzhskiy federal county; the reproductive potential; the potential resource; the potential resulting factor; the potential reached result, the method of the chain production; the index of the insurance.

На современном этапе развития экономики возрастает роль регионального продукта, одним из факторов его создания является страхование. С переходом к рыночным условиям и демонополизацией народного хозяйства формируется страховой рынок РФ.

Развитие страхового рынка требует к себе пристального внимания, с учетом специфичности, особенностей и ассиметричности развития региональных систем РФ.

Рыночные преобразования, проходящие в настоящее время в системе экономических отношений Российской Федерации, требуют коренного изменения роли и места страхового рынка в системе организации страховой защиты, поиска новых видов и усиление ранее принятых мер страховой защиты.

Неоднозначность социально-экономического развития российских регионов, обуславливают пути научного поиска эффективного развития страхового рынка Российской Федерации. Необходимость поиска устойчивости регионального развития, конкурентных механизмов реализации региональной политики, путей поиска экономического роста, определения направлений и факторов устойчивости роста страхового рынка, требует разработки прогнозно-аналитического инструментария.

Цель исследования состоит в разработке методов комплексной оценки эффективности функционирования страхового рынка в процессе трансформации переходных социально-экономических систем оптимизации инструментов экономического роста, способных обеспечить конкурентоспособность и устойчивость российского рынка страхования в целом, особенно в условиях разразившегося финансового кризиса.

Современный финансовый кризис получил распространение во всей мировой экономике. ВВП США в 3 квартале 2008 г. снизился на 0,5%. Наблюдается снижение уровня мировых цен на нефть. Кризис коснулся и мирового страхового рынка. Примером может служить крупнейшая страховая компания США AIG, о поддержке которой объявило правительство. AIG получила 150 млрд. долл., по сообщению агентства «Финанс» выделенных средств не хватило и компания распродает свои активы для расплаты с долгами. Пример данной компании показал уязвимость страхового бизнеса при глобальных потрясениях экономики [5]. Страховые компании (СК) закончили 2008 г. без традиционного роста, некоторые, вместо прибыли, закончили год с убытком. На наш взгляд, основной

причиной катастрофы компании явилось принятие на себя больших обязательств по финансовым рискам. Грозит ли данная ситуация страховщикам, работающим на страховом рынке Российской Федерации?

Исследуем потенциал страхового рынка, потенциал факторов, оказывающих влияние на развитие страхования, и потенциал результирующих факторов.

Развитие страхового рынка требует научного обоснования теоретических и практических подходов к формированию эффективной системы страхования, анализа возможностей использования современных механизмов и инструментов, обеспечивающих эффективное использование ресурсов страховщиков.

На наш взгляд, основной проблемой формирования страхового рынка является недостаточное внимание со стороны органов законодательной и исполнительной власти регионов к вопросам развития страхового рынка.

Анализ соотношения страховых премий по Приволжскому федеральному округу (ФО) представлен в таблице 1.

Таблица 1- Страховые премии и выплаты, млн. руб.

	2006г.		2007г.		2008г.		2006г.		2007г.		2008г.	
	Страховые премии	в % к 2005г.	Страховые премии	в % к 2006г.	Страховые премии	в % к 2007г.	Страховые выплаты	в % к 2005г.	Страховые выплаты	в % к 2006г.	страховые выплаты	в % к 2007г.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Приволжский ФО	34736	113,3	44064	126,9	76669	174	23830	114,5	32933	138,2	37577	114,1
Республика Башкортостан	2015,4	105,3	2133	105,9	8758	в 4,1 раз	1201,2	96,2	1191	99,1	3994	в 3,4 раза
Республика Марий Эл	22,3	58,8	-	-	824	-	36,4	139,2	0,4	1,2	364	-
Республика Мордовия	326,9	75,1	13	3,9	1271	в 98 раз	326,9	75,6	13	3,9	574	в 44 раза
Республика Татарстан	11580	100,0	16055	138,6	15954	99,4	9427,3	105,6	14047	149,0	7270	51,8
Удмуртская Республика	179,4	94,6	391	в 2,2 раза	3323	в 8,5 раз	71,1	94,1	221	в 3,1 раза	1623	в 7,3 раза
Чувашская Республика	1636,1	114,9	2302	140,7	1856	80,6	1638,3	133,5	2021	123,4	867	42,9
Кировская область	24,3	90,8	22	90,0	2076	в 94 раза	24,0	108,1	20	84,2	873	в 43 раза
Нижегородская область	6650,2	112,0	8077	121,4	10052	124,5	2937,6	111,0	3615	123,1	4955	137,1
Оренбургская область	78,6	111,5	50	64	4400	в 88 раз	64,2	111,1	41	63,4	2193	в 53 раза
Пензенская область	-	-	-	-	1756	-	-	-	-	-	638	-
Пермский край	2677,2	232,1	5024	в 1,9 раз	8649	172,2	1721,4	94,0	4974	в 2,9 раз	5226	105,1
Самарская область	8379,9	119,7	8645	103,2	10984	127,1	5818,6	118,8	6027	103,6	5346	88,7
Саратовская область	648,1	135,1	807	124,5	4758	в 5,9 раз	490,3	120,1	710	144,8	2738	в 3,9 раза
Ульяновская область	517,1	124,6	546	105,6	2007	в 3,7 раз	72,4	110,8	53	73,1	917	в 17 раз

Таблица построена на основе отчетных данных Федеральной службы страхового надзора. Анализ таблицы позволяет выявить отставание темпов роста страховых премий от темпов страховых выплат. Прирост страховых премий в 2007 г. по сравнению с 2006 г. составил 27,1 %, в 2008 г.- 21,9% при приросте страховых выплат соответственно – 36,6% и 29,2%. Значительное опережение наблюдается в имущественных видах страхования, страховании автогражданской ответственности. Положительная тенденция в страховании жизни, правда, надо отметить, что данный вид страхования менее развит. Показатели Республики Башкортостан оказались выше, чем в близлежащих регионах. Наблюдается позитивное развитие по Пермскому краю, Республике Мордовия, Кировской и Оренбургской областях. При росте размера страховых премий значительно уменьшаются страховые выплаты, значит, страховые компании работают рентабельно. Значительно хуже показатели по Республике Татарстан и Чувашской Республике, где наблюдается значительный рост страховых выплат по сравнению с совокупным объемом страховых премий.

Распределение страховой премии по округам указывает на концентрацию финансового капитала в Москве. На долю Центрального ФО в 2004 г. приходилось 63% страховой премии, в 2005 г. - 70%, в 2006 г. – 70,7%, в 2007 г. – 69,9%.

На наш взгляд, для анализа воспроизводственного потенциала страхового рынка и возможности его противостояния экономическому кризису, необходимо проанализировать страховые ресурсы региона, потенциал факторов, позволяющих развитию страхования и потенциал результирующих факторов, для анализа и возможностей дальнейшего развития страхового бизнеса.

Уровень развития страхового рынка, характеризует также показатель промышленного потенциала и среднедушевых денежных доходов населения.

Для оценки страхового потенциала нами включены в группу потенциала ресурсов: число предприятий, совокупные доходы населения, численность занятых в экономике (человек).

Нами рассчитаны темпы прироста указанных показателей по годам, а также использован метод цепных подстановок. Исследование проведено по регионам Российской Федерации (таблица 2). В группу потенциала результирующих факторов включены: темп прироста страховых премий по регионам, темп прироста страховых выплат по регионам и уровень развития страхового рынка. Также применен метод цепных подстановок. В группу потенциала достигнутых результатов включены: количество заключенных страховых договоров, страховые суммы по заключенным договорам и инвестиционные ресурсы по региону (рисунок 1).

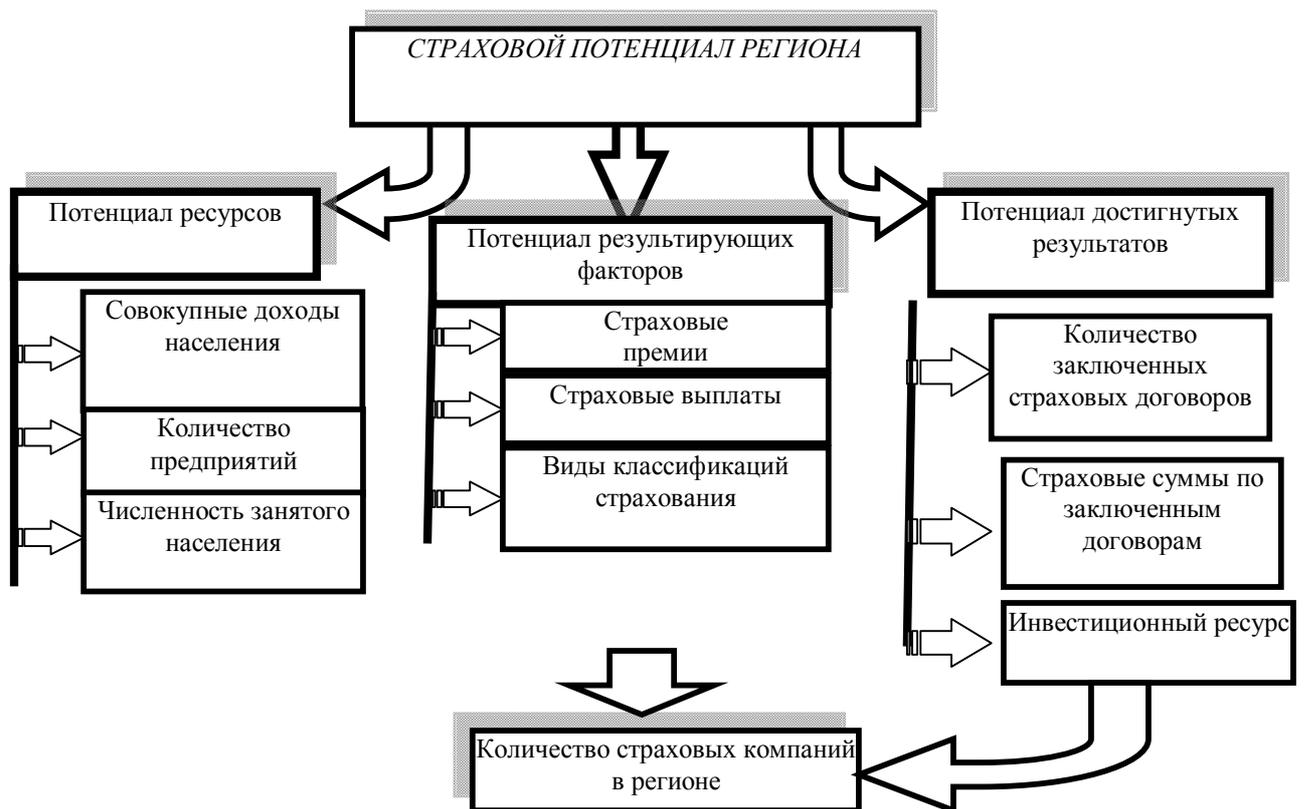


Рисунок 1- Структура регионального страхового потенциала

Данная схема свидетельствует, что потенциал регионального страхования проходит многообразный путь, требующий глубокого анализа на всех стадиях воспроизводства. Страховой потенциал раскрывает не только потребность региона в страховой защите, но и уровень проникновения страхования в экономику региона. На основе воспроизводственных признаков возможно рассмотрение классификации структуры и состава страхового потенциала региона. Конечной целью анализа станет определение эффективности развития

регионального страхового рынка и возможности противостояния кризису.

На наш взгляд, интегральный показатель (I_{rs}), определяющий страховой потенциал региона, может быть рассчитан как сумма относительных параметров потенциала ресурсов, потенциала факторов и потенциала достигнутых результатов:

$$I_{rs} = P_{ri} + P_{fi} + P_{dri} \quad (1)$$

где P_{ri} - потенциал ресурсов i -го региона;

P_{fi} - потенциал факторов;

P_{dri} – потенциал достигнутых результатов; i – порядковый номер региона.

В группу потенциала ресурсов нами включены: число промышленных и сельскохозяйственных предприятий, число страховых компаний, численность занятых в экономике человек в регионе.

Мы предлагаем следующую формулу оценки потенциала ресурсов (P_r):

$$P_r = \sum_{i=1}^m \left(\frac{a_i}{n_i} 100\% \right), \quad (2)$$

где a_i – величина i -го страхового потенциала в регионе;

n_i – страховой потенциал по региону в целом;

i – порядковый номер ресурса.

Использование формулы позволит определить ресурсный потенциал страховой компании в отдельно взятом регионе. Страховой потенциал раскрывает не только потребность региона в страховой защите, но и уровень проникновения страхования в экономику региона. На основе воспроизводственных признаков возможно рассмотрение классификации структуры и состава страхового потенциала региона. Конечной целью анализа станет определение эффективности развития регионального страхового рынка.

Анализ относительно среднедушевых доходов населения показал, что наибольший индекс уровня ресурсов развития страхования оказался в Республике Татарстан, Пермском крае и Нижегородской области, соответственно 1,1; 0,94 и 0,81. Наиболее слабая обеспеченность ресурсами в Кировской и Оренбургской областях, Республике Мордовия. Кроме того, за 2004-2007 гг. нами проанализированы итоги деятельности страховщиков. В Республике Башкортостан убыточно сработала ОАО СК «Аккорд». Сравнительный анализ показателей 2007 г. по отношению к 2004 г. увеличился в 1,55 раз. По видам деятельности убытки получены по личным видам страхования – 2,34 раза и по имущественным видам страхования – 2,22 раза. Проанализируем потенциал условий для развития регионального страхового рынка. Уровень развития страхования на один заключенный договор также достаточно сильно дифференцирован. Наиболее высокий индекс показателей в Ульяновской, Самарской областях, Чувашской Республике, соответственно 4153,5; 1791,4; и 1527,4. Возможно в этих регионах заключались договора по наиболее крупным объектам, соответственно размеры страховой суммы и страховой премии были достаточно высокими.

Самый низкий индекс показателей в Пензенской области – 2,46. Уровень отношения страховой суммы на одно предприятие также имеет сильные отклонения по регионам: от 18,26 в Самарской области до 0,00 в Пензенской области и 0,01 в Кировской области. Анализ потенциала условий развития регионального страхового рынка выявил большую диспропорцию в близлежащих экономических регионах. Разброс потенциалов ресурсов и условий развития страхования велик.

Оценка эффективности функционирования страхования основывалась на коэффициенте корреляции между двумя основными показателями страхования: суммы страховых взносов и суммы страховых выплат. Предлагается следующая формула коэффициента эффективности страхования (E_i):

$$E_i = \frac{S_{vi}}{S_{pi}}, \quad (3)$$

где S_{vi} – сумма страховых выплат;

S_{pi} – сумма страховой премии;

i – порядковый номер региона.

Чем ниже показатель, тем более эффективна страховая деятельность в регионе.

Таблица 2 – Индексы страхования по областям, краям и республикам РФ

Страховой потенциал региона	Потенциал ресурсов	Потенциал результирующих факторов
1	2	3
$I_{rs} > 5$	г.Москва; г.Санкт-Петербург; Волгоградская, Кемеровская; Московская; Нижегородская; Новосибирская; Ростовская; Самарская; Свердловская; Челябинская; Тюменская области; Чукотская АО; Краснодарский край; Красноярский край; Пермский край; Республика Башкортостан; Республика Татарстан.	г. Москва, Московская, Тюменская области.
$0,15 < I_{rs} \leq 5$	Амурская, Архангельская, Астраханская, Белгородская, Брянская, Владимирская; Вологодская, Воронежская, Ивановская, Иркутская, Калининградская, Калужская, Камчатская, Кировская, Костромская, Курганская, Курская, Ленинградская, Липецкая, Магаданская, Мурманская, Новгородская, Омская, Оренбургская, Орловская, Пензенская, Псковская, Рязанская, Саратовская, Сахалинская, Смоленская, Тамбовская, Тверская, Томская, Тульская, Ульяновская Читинская, Ярославская области. Алтайский край; Приморский край; Хабаровский край; Ставропольский край; Республика Алтай; Республика Бурятия; Республика Дагестан; Республика Мордовия; Республика Кабардино-Балкария; Республика Карелия; Республика Коми; Карачаево-Черкесская Республика; Республика Северная Осетия-Алания; Республика Саха-Якутия; Удмуртская Республика; Республика Хакассия; Чувашская Республика; Еврейская АО.	Республика Адыгея; Республика Башкортостан; Астраханская, Владимирская, Липецкая, Ростовская, Иркутская, Кемеровская, Новосибирская, Ульяновская области; Хабаровский край.
$0,05 < I_{rs} \leq 0,15$	Республика Адыгея; Республика Калмыкия; Республика Тыва.	Камчатская, Сахалинская области.
$I_{rs} \leq 0,05$	Республика Ингушетия; Республика Марий Эл.	Республика Алтай; Республика Бурятия; Республика Дагестан; Республика Ингушетия; Республика Кабардино-Балкария; Республика Карелия; Республика Коми; Республика Калмыкия; Карачаево-Черкесская Республика; Республика Марий Эл; Республика Мордовия; Республика Татарстан; Республика Саха-Якутия; Республика Северная Осетия-Алания; Республика Тыва; Удмуртская Республика; Чувашская Республика; Республика Хакассия; Еврейская АО; Чукотская АО; Алтайский край; Краснодарский край; Красноярский край; Ставропольский край; Пермский край; Приморский край; Свердловская, Амурская, Архангельская, Белгородская, Брянская, Волгоградская, Вологодская, Воронежская, Ивановская, Калужская, Калининградская, Костромская, Кировская, Курганская, Курская, Ленинградская, Магаданская, Мурманская, Нижегородская, Новгородская, Омская, Оренбургская, Орловская, Пензенская, Псковская, Рязанская, Самарская, Саратовская, Смоленская, Тамбовская, Тверская, Томская, Тульская, Челябинская, Читинская и Ярославская области, г. Санкт-Петербург.

Анализ таблицы показывает, что не всеми регионами полностью используется потенциал ресурсов. Кроме г. Москвы, Московской и Тюменской областей, остальные регионы не достаточно использовали потенциал ресурсов. У большинства регионов достаточно низкий уровень индекса по результирующим факторам. Страховые компании регионов имеют значительный потенциал для проникновения страхования в экономику региона, но ресурсы недоиспользованы. Увеличение потенциала результирующих факторов способствует усилению страховой деятельности, возможности конкурирования с иностранными страховыми компаниями.

Итоги 2008 г., представленные федеральной службой страхового надзора, показали устойчивость страхового рынка к кризису, наблюдается рост страховых премий, страховые премии по добровольному страхованию в 4 квартале 2008 г. выросли на 5%, в сравнении с аналогичным периодом 2007 г., в личном страховании – на 29%, в обязательном страховании – на 30%. На территории Республики Башкортостан осуществляли деятельность 137 обществ, страховые выплаты осуществляло 101 общество. Сумма страховых премий составила 8,8 млрд. руб., рост по сравнению с итогами 2007г. составила 28%, уровень страховых выплат составил 4 млрд. руб. Наблюдается снижение размера страховых выплат по страхованию жизни и обязательному личному страхованию.

С целью анализа и оценки финансовой устойчивости страхового рынка финансовому кризису проведем мониторинг активов крупных страховщиков РФ (рисунок 2) [6].

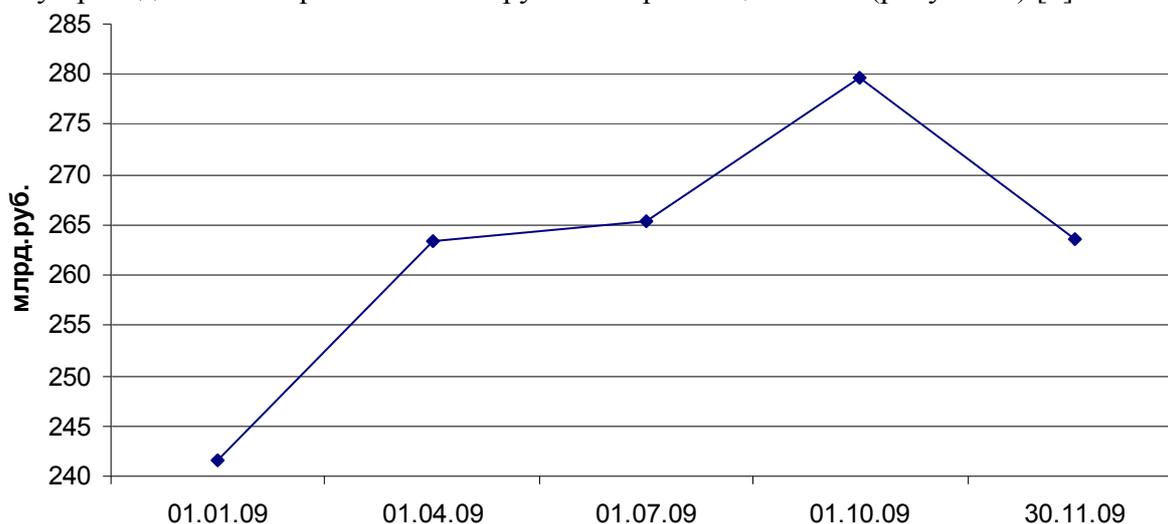


Рисунок 2 – Динамика изменений активов крупных страховщиков

Наблюдается увеличение активов в течение всего 2009 г. Исключение составил четвертый квартал, где наблюдаем снижение активов. Снижение активов, на наш взгляд, связано со снижением банковских депозитов, некоторым увеличением страховых выплат и снижением доли страховых премий. Утверждать о значительном влиянии мирового финансового кризиса на страховой рынок России будет нецелесообразно. Итоги анализа показателей страхового рынка, представленные Федеральной службой страхового надзора показывают динамику роста страховых премий, укрепление страховых компаний, удаление с рынка не конкурентоспособных и усиление крупных страховщиков. Т.е. можно сделать вывод, что страховой рынок России оказался достаточно устойчив к влиянию мирового финансового кризиса. Исследуем влияние финансового кризиса на примере страхового рынка Республики Башкортостан.

Анализ деятельности за 2006-2008 гг. выявил, что в целом страховой рынок Республики Башкортостан работает успешно. Региональный страховой рынок по итогам 2008 г. претерпел некоторые изменения. Отозваны лицензии у СК «Региональная инвестиционная страховая компания», «ТОР-страхование», «Генеральный страховой альянс». Появились две новые компании. В целом наблюдается некоторое снижение

страховой деятельности в 4 квартале 2008 г., по сравнению с аналогичным периодом 2007 г. Многие производственные предприятия работают убыточно. Страховой рынок несколько снизил темпы развития, но соблюдается стабильность. В целом происходит укрупнение страховых компаний, связанное с требованием к увеличению уставного капитала, усилением конкуренции. Конечно, нельзя исключить снижение финансовых возможностей корпоративных клиентов, но по итогам проведенного исследования страховой рынок продолжает успешно функционировать: не наблюдается превышение страховых выплат над премиями. Страховой рынок Республики Башкортостан показал высокую динамику роста.

По состоянию на 1 января 2009 г. в Республике Башкортостан работу по заключению договоров страхования проводили 4 страховые компании, зарегистрированные на территории республики, и 82 филиала страховых компаний, зарегистрированных за ее пределами. Наблюдается снижение количества региональных страховых компаний, но динамика страховых премий имеют тенденцию роста. Также наблюдается усиление работы страховщиков в районах и городах республики.

Рассмотрим динамику страховых выплат: страховые выплаты по итогам 2008 г. составили 13,1 млрд. руб., что на 24,8% превысило объемы выплат в 2007 г. Наблюдается рост выплат по имущественным видам страхования - на 68,9%, обязательному медицинскому страхованию - на 24,7%. Коэффициент страховых выплат за 2008 г. снизился по сравнению с 2007 г. на 1,1 процентного пункта и составил 77,2%. Наблюдение за развитием страхового рынка Республики Башкортостан также подтверждают нашу версию об устойчивости страхового рынка Российской Федерации мировому финансовому кризису.

Таким образом, характеризуя экономическое развитие страхового рынка, можно сделать следующие выводы:

- региональное страхование развито неравномерно, чем дальше географическое расположение региона от центрального ФО, тем меньше предложения страховых услуг;
- наблюдается большая диспропорция внутри федеральных округов, на которую решающее влияние оказывает неравномерность промышленного потенциала и среднедушевого дохода населения;
- накопительные виды страховых услуг осуществляется на достаточно низком уровне;
- отсутствуют правовые, социальные предпосылки к развитию регионального страхования;
- наблюдается высокая устойчивость страхового рынка России к финансовому кризису.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Регионы России. Социально-экономические показатели. 2006: Статистический сборник [Текст] / Росстат. - М., 2007. – 981 с.
2. Социально-экономическое положение Республики Башкортостан в 2005 г. Статистика [Текст] // Экономика и управление – 2006. - № 2. - С.105-106
3. Социально-экономическое положение Республики Башкортостан в январе-июне 2006 г. Статистика [Текст] // Экономика и управление – 2006. - № 4. - С. 101
4. Федеральная служба страхового надзора [Электронный ресурс] / Режим доступа: www.fssn.ru/www/site.nsf/webp/news
5. Финансовый кризис [Электронный ресурс] / Режим доступа: forinsurer.com/news
6. Янгиров, А.В. Концепция исследования воспроизводственного потенциала региона [Текст] / А.В. Янгиров // Воспроизводственный потенциал региона: Материалы III Международной научно-практической конференции, 24-26 мая 2007 г. - Уфа: РИЦ БашГУ, 2007. – С. 25-39

Исламов Фларит Фатихович

Нефтекамский филиал Башгосуниверситета

452681, г. Нефтекамск, ул. Тракторная, 1.

Старший преподаватель кафедры «Финансовый менеджмент»

Тел.: 2-17-10

E-mail: nfbgu@nfbgu.ru

Е.С. САВКИНА

ОСНОВНЫЕ ВИДЫ НАЛОГОВОГО ПЛАНИРОВАНИЯ И ПРОГНОЗИРОВАНИЯ НА ГОСУДАРСТВЕННОМ УРОВНЕ И МЕТОДЫ ИХ ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ

На макро- и мезоуровне налоговое планирование и прогнозирование носит непоследовательный характер. Все это обусловлено не совсем полной степенью научной обоснованности планирования и прогнозирования налоговых потоков. Недостаточная изученность проблемы, несмотря на постоянные поиски в сфере факторов роста налогового потенциала и методов государственного регулирования экономики, придает налоговому планированию и прогнозированию исключительно важное значение и актуальность.

Ключевые слова: налоговое планирование, налоговое прогнозирование, виды налогового планирования и прогнозирования, методы осуществления налогового планирования и прогнозирования

On macro- both mesolevel tax planning and forecasting has inconsistent character. All it is caused not by absolutely full degree of scientific validity of planning and forecasting of tax streams. The insufficient level of scrutiny of a problem, despite constant searches in sphere of factors of growth of tax potential and methods of state regulation of economy, gives to the analysis of problems of tax planning and forecasting all-important value and an urgency.

Key words: tax planning, tax forecasting, kinds of tax planning and forecasting, methods of realisation of tax planning and forecasting

В настоящее время налоговое планирование и прогнозирование в России начало активно развиваться. Несмотря на то, что данное понятие не встречается в нормативных актах, планирование стало частью деятельности органов государственной власти, граждан и юридических лиц. В налоговой практике существуют следующие виды планирования налоговых поступлений:

- планирование временных рядов на основании их собственной динамики, соединенное с построением временной базы налоговых поступлений с учетом изменений в налоговом законодательстве;
- детерминистическое, которое осуществляется через условный метод планирования налоговых поступлений;
- планирование с использованием моделей с несколькими переменными осуществляется определением налогооблагаемой базы по каждому налогу и использованием информации для планирования показателей.

Различают текущее (оперативное, краткосрочное) и перспективное (среднесрочное, долгосрочное) налоговое планирование. Классификация налогового планирования приведена на рисунке 1.

Оперативное налоговое планирование призвано обеспечить реальную оценку поступления налогов на ближайшее время для определения лимитов финансирования в разрезе экономической классификации, а также министерств, ведомств, территорий и государственных программ.

Оперативное планирование одновременно решает и задачу подготовки аналитических материалов для осуществления краткосрочного (на год) налогового планирования, поскольку в ходе его выявляются позитивные и негативные стороны исполнения доходной части утвержденного на текущий год бюджета, уровень налоговых изъятий, состояние расчетов в хозяйстве и их влияние на рост или снижение налоговых поступлений. Именно в процессе оперативного планирования налогов обеспечивается и закладывается фундамент будущих предложений по совершенствованию налогового законодательства.

В оперативном планировании наряду с финансовыми органами активное участие принимают налоговые органы, которые в процессе оперативного планирования на основе

анализа налогооблагаемой базы и прогноза поступлений налогов на очередной месяц и квартал определяют тактику контрольной работы, а также сферу своего воздействия.

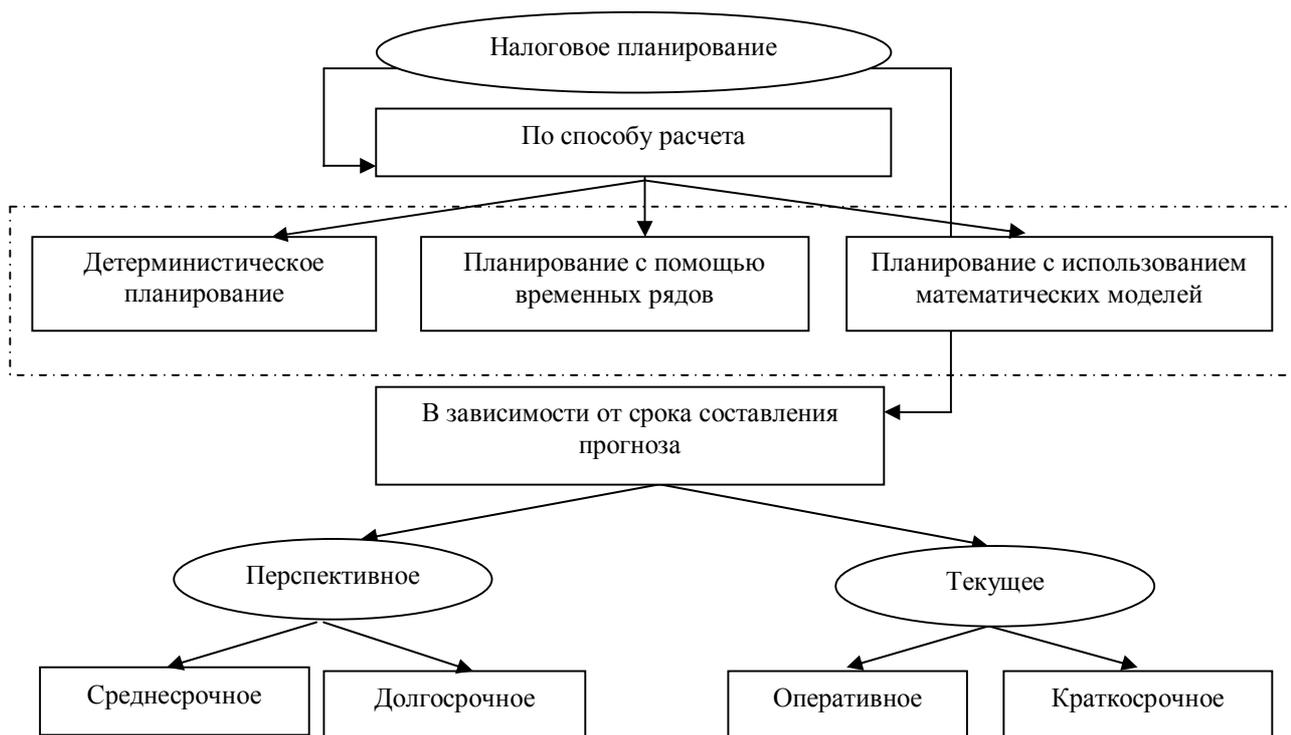


Рисунок 1 – Классификация основных видов налогового планирования

Краткосрочное налоговое планирование служит исходным положением для составления проектов бюджетов соответствующих уровней власти на очередной год. Базой для него являются показатели социально-экономического прогноза страны на предстоящий год, а также анализ налоговых поступлений в текущем году, как в целом, так и по отдельным видам налогов.

Процесс краткосрочного планирования состоит из ряда взаимосвязанных между собой последовательных процессов.

Во-первых, осуществляется подробный анализ положительных и отрицательных моментов действующего налогового законодательства как в целом, так и по отдельным видам налогов.

Во-вторых, разрабатываются меры по внесению в налоговое законодательство дополнений и изменений, направленных на ликвидацию негативных факторов, расширение налогооблагаемой базы, повышение стимулирующей роли налогов.

В-третьих, подвергаются рассмотрению экономико-хозяйственные факторы, влиявшие на поступление налогов в текущем году, разрабатываются меры по устранению негативных факторов и закреплению позитивных тенденций.

В-четвёртых, на основе проведённого анализа поступлений по каждому виду налогов за истекший период и предполагаемых оценок поступлений до конца текущего года с учетом предстоящих изменений налогового законодательства и всех факторов изменения экономических показателей на предстоящий год рассчитывается сумма поступлений по каждому виду налогов и всех налоговых поступлений.

В-пятых, проекты налоговых поступлений в составе бюджета совместно с показателями прогноза социально-экономического развития страны и соответствующих территорий на предстоящий год и проектами законодательных актов об изменениях и дополнениях в налоговое законодательство анализируются сначала в органах исполнительной власти, а после одобрения представляются в органы законодательной власти.

Налоговое планирование не может носить адресного характера в виде установленных плановых заданий конкретным хозяйствующим субъектам, план поступлений в бюджет носит прогнозный характер и формируется на основе прогнозов макроэкономических показателей [3].

Вместе с тем планируемые налоговые показатели в целом по соответствующему бюджету, а также отдельным видам налогов включаются в его доходную часть и утверждаются в виде статей закона о бюджете на предстоящий год. Исходя из определённых законом поступлений, в основном налоговых платежей, формируется расходная часть бюджета с распределением бюджетных ассигнований по получателям средств, ведомствам, территориям и государственным программам, а также отдельным статьям расходов в соответствии с действующей бюджетной классификацией [2].

Оперативное и краткосрочное налоговое планирование представляют собой две составляющие единого текущего планирования. В процессе осуществления текущего планирования решаются в основном тактические задачи, вследствие чего создаются предпосылки для выработки стратегии налогового планирования. Эта стратегия определяется в процессе среднесрочного и долгосрочного налогового планирования. Эти виды планирования, которые можно определить как перспективное планирование, существенно отличаются от оперативного и краткосрочного планирования.

В перспективном планировании нет подразделения по видам налогов, оно охватывает всю совокупность налогов.

Налоговое планирование используется в данном случае как метод экономического предвидения. При этом текущее налоговое планирование служит основой для выработки стратегии налогового планирования на длительную перспективу.

Анализ налоговых прогнозов последних лет свидетельствует, что в РФ налоговое планирование не получило достаточного развития на долгосрочную перспективу (5 – 10 лет) и осуществляется в масштабе государства на ближайшие 3 года.

Процесс налогового планирования базируется на общеэкономических методах: экспертных оценках, анализе, математического моделирования, индексном, балансовом, экстраполяции. Метод прогноза должен давать точный, своевременный и понятный сценарий развития событий в будущем, который может быть эффективно использован при принятии решений (Рисунок 2).

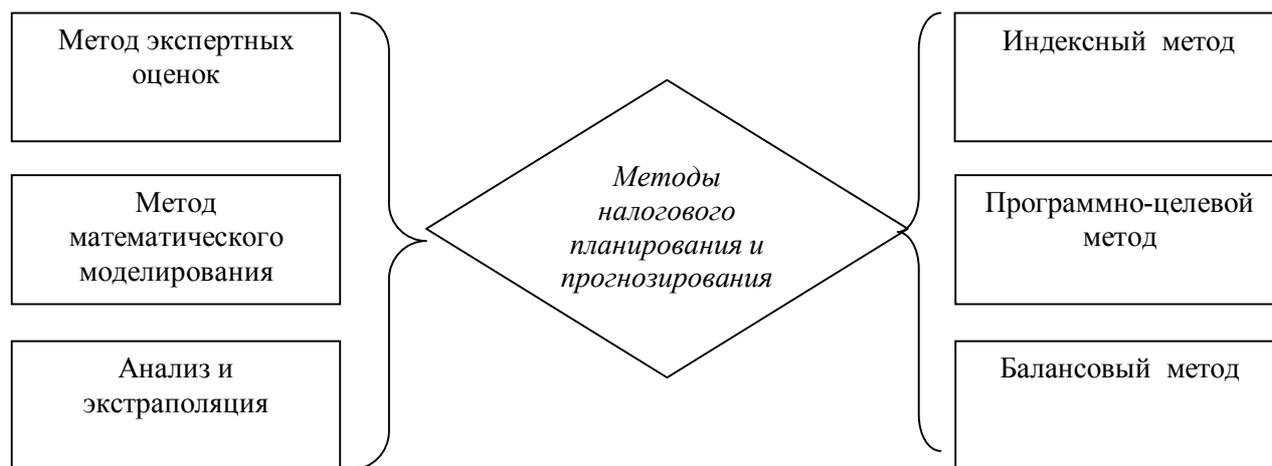


Рисунок 2 – Основные методы налогового планирования и прогнозирования

Выбор метода зависит от поставленных целей, однако все расчеты должны учитывать следующие составляющие:

- фоновый уровень поступлений;
- сезонную составляющую их изменений;

- событийную составляющую (варианты развития политической ситуации, изменений в налоговом законодательстве);
- остаточную составляющую, включающую возможные неучтенные факторы.

Наиболее простым методом является метод тренда или экстраполяции, продолжения в будущем тех тенденций, которые сложились в прошлом. В качестве исходной базы для применения этого метода служит информация о поступлении конкретных налогов и сборов за определенные периоды предыдущих лет, об объемах выпадающих доходов, состоянии задолженности по налоговым платежам, анализ тенденций в развитии налогооблагаемой базы, структуры налогоплательщиков.

При данном методе планирования соответствующие показатели должны приводиться в сопоставимые условия. Особенно важно правильно оценить размеры дополнительных поступлений налогов и сборов и выпадающих доходов в результате определенных изменений в налоговом законодательстве.

Следующим, более сложным методом является экспертный метод разработки прогнозных оценок, при котором проводятся экспертные расчеты возможного поступления конкретных налогов и сборов. Экспертный метод включает в себя определение налоговых баз по каждому налогу и сбору, мониторинг динамики их поступления за ряд периодов, расчет уровней собираемости налогов и сборов, объемов выпадающих доходов, состояние задолженности по налоговым платежам, оценку результатов изменения налогового законодательства и другие показатели. Метод экспертных оценок применяется в случае, если закономерности развития тех или иных процессов в налогообложении не выявлены, не существует их аналогов и в этих условиях приходится использовать расчёты специалистов-экспертов.

Балансовый метод основан на сравнении доходов и расходов, что позволяет выявить пропорции в распределении налогов между бюджетами.

При индексном методе применяются различные индексы, отражающие динамику цен, индексы цен, коэффициент пересчёта цен, которые используются для расчёта бюджетных доходов.

В научной литературе раскрываются приемы и способы осуществления новых методов планирования и прогнозирования налоговых поступлений. Понятие «налоговое программирование» закрепилось в российской научной литературе в понимании планирования, базирующегося на применении программно-целевого метода и проявляющегося в разработке и осуществлении крупных государственных налоговых программ.

Программно-целевому планированию налогов свойственны следующие черты:

- четкая постановка и систематизация целей, которых надо достичь, чтобы решить проблему;
- переход от совокупности системно организованных целей и задач к системе целереализующих действий, мероприятий, проведение которых ведет к ослаблению или снятию проблемы;
- установление средств, ресурсов, необходимых для осуществления программных мероприятий в заданные сроки, и источников поступления ресурсов;
- задействование организационно-экономических механизмов управления реализацией намеченных мер, контроля за их исполнением и обеспечением со стороны органов управления.

В наиболее кратком виде формулу программно-целевого метода можно представить в виде определенной логической цепочки «цели – пути – средства – организация исполнения».

Государственное налоговое программирование (программно-целевое налоговое планирование) представляет применение программно-целевого метода планирования в государственном управлении налогообложением в виде разработки и практической реализации периодически дополняемой и изменяемой совокупности целевых программ, формируемых в соответствии с возникающими или обостряющимися социально-

экономическими проблемами народнохозяйственного масштаба и значения, решение которых требует концентрации или привлечения ресурсов.

Использованию государственного программно-целевого планирования в налогообложении в современной экономике в значительной степени способствуют его приложимость, применимость, действенность в условиях практически любой экономической системы.

Важную роль в теории и методологии программно-целевого планирования играет вопрос о сочетании понятий «программа» и «план». В той или иной мере план обладает всеми признаками программности, но мера проявления программных свойств, их «концентрация» в программе намного выше, чем в плане, что и позволяет выделять ее как относительно самостоятельный инструмент планирования.

Кроме того, неправомерно само противопоставление планов и программ, неявно проявляющееся в исходной постановке вопроса. Кардинальный принцип, который должен быть положен в основу теории программного планирования, состоит в том, что планы есть общее проявление планомерности функционирования и развития, присущих налогообложению, тогда как программа – частное проявление планомерности в рамках решения локальной проблемы.

План формулирует конечный итоговый результат деятельности, а программа – еще и детальное видение способов и процедур самой деятельности. В этом смысле программа требует более детализированной разработки, анализа всей программной траектории во времени наряду с намечаемыми конечными результатами, на которые она ориентирована. План представляют в основном в форме таблиц показателей, однако для программы характерны такие формы выражения, как сетевой график, координационный план, перечень мероприятий и заданий. Также планы имеют четкий, заранее определенный плановый период, зависящий только от вида плана (пятилетний, годовой, квартальный, месячный).

Таким образом, сроки начала и завершения плана не находятся во власти его разработчиков. Продолжительность программы, сроки ее начала и завершения не заданы заранее жестким образом, в известной мере устанавливаются заказчиками и разработчиками программ, органами, утверждающими программу.

Программы отличаются от планов способом организации их разработки и реализации. Если планы чаще всего разрабатываются постоянно действующими органами, то для разработки программ и управления их реализацией характерно создание специальных структур, которые носят временный характер.

Несмотря на ряд отличий программ и планов, их общность значительно более высока, чем отличительность. Особенности программ как специфической формы планового управления ни в коей мере не отменяют того, что они представляют одно из проявлений государственной плановой деятельности. Степень близости программ и планов настолько велика, что целевую программу можно назвать проблемно-ориентированным планом.

Программы представляют эффективное средство комплексного, всестороннего решения проблем налогообложения, призваны обеспечивать возможность полного охвата всех мер, необходимых для решения проблем и согласования действий по достижению программных целей в пространстве и во времени.

Обычно целевая программа содержит следующие разделы.

1. Анализ программной проблемы и обоснование необходимости ее решения программным образом.
2. Цели и задачи программы с выделением основной цели, ее дроблением на подцели и выработкой задач программы, выделение подпрограмм в составе программ.
3. Мероприятия отдельных подпрограмм, инвестиционных проектов, входящих в программу, с подтверждением их содержания, сроков исполнения, намечаемых исполнителей.
4. Потребности программы в разных видах ресурсов, источники и способы получения необходимых ресурсов. Финансирование программы.

5. Организационные формы управления разработкой и осуществлением программы контроля за ходом реализации. План-график выполнения программы.

6. Оценка эффективности программы в целом, отдельных подпрограмм и крупнейших мероприятий.

7. Сводные показатели программы.

Приведенная типовая структура может изменяться в зависимости от вида, масштабов, продолжительности программного периода.

Разработку целевой программы можно разделить на отдельные стадии, достаточно универсальные по содержанию и последовательности осуществления. Такое разделение не однозначно, так как возможны различные представления о порядке проведения в содержании процесса программных разработок. Обоснованная структуризация процесса разработки программы не только упорядочивает процесс, но и облегчает восприятие его сущности.

Документальная структура целевой программы представлена схематически на рисунке 3.

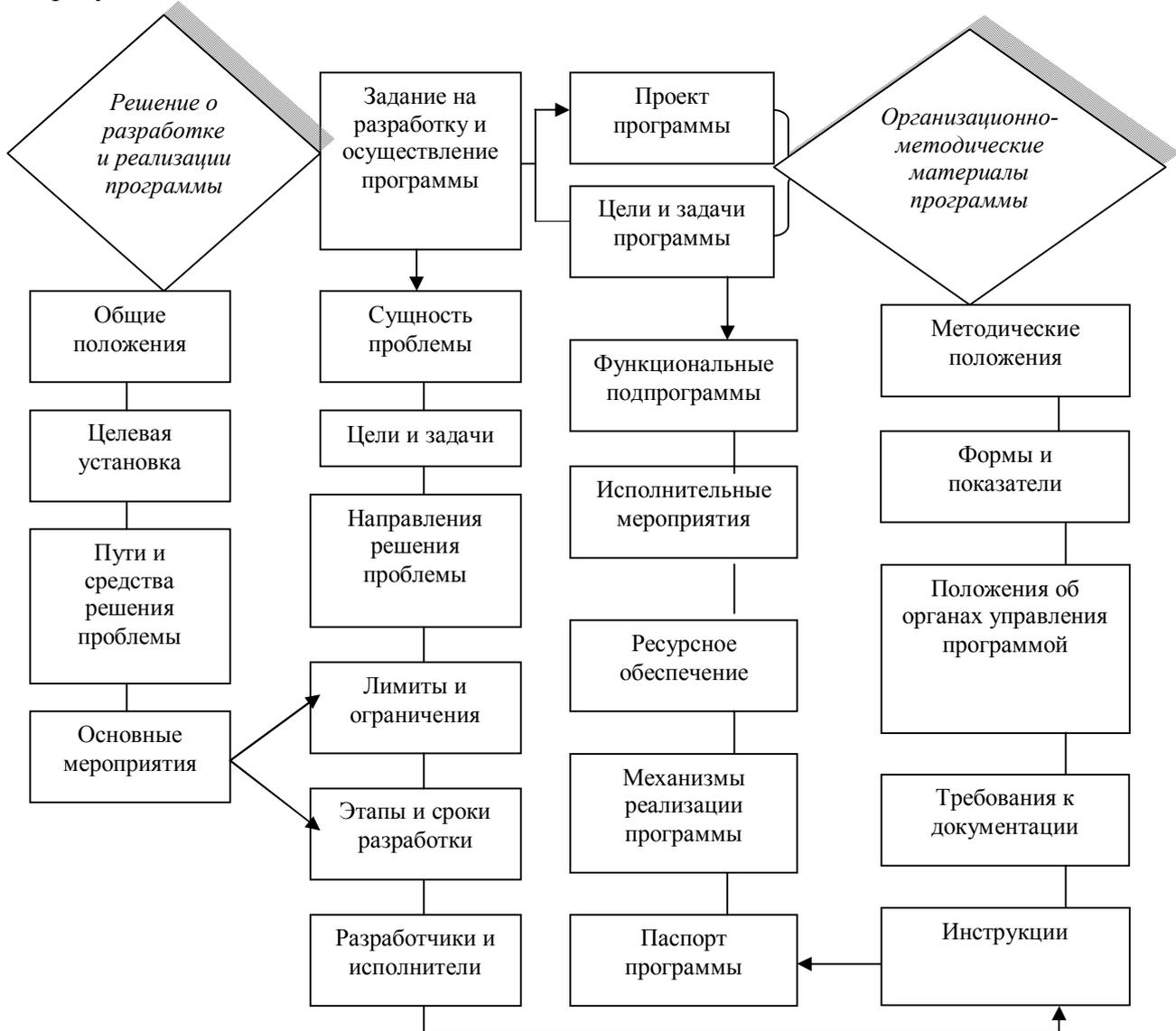


Рисунок 3 – Схема документальной структуры целевой программы

Исходя из общих положений теории программно-целевого планирования, выделяются следующие основные стадии разработки целевой программы:

- целевая установка программы, углубляющая представление о целях и задачах программы;

- разработка и обоснование путей и способов осуществления программы (проектно-научная разработка программы);
- структурная разработка (разделение на подпрограммы и проекты, построение функциональной и исполнительной структуры программы, установление состава программных мероприятий по подпрограммам и проектам);
- ресурсная разработка (определение структуры, объемов и источников удовлетворения потребностей программы в материальных, трудовых, финансовых, информационных ресурсах).

Укрупненная структурная схема разработки целевой программы государственного уровня изображена на рисунке 4.

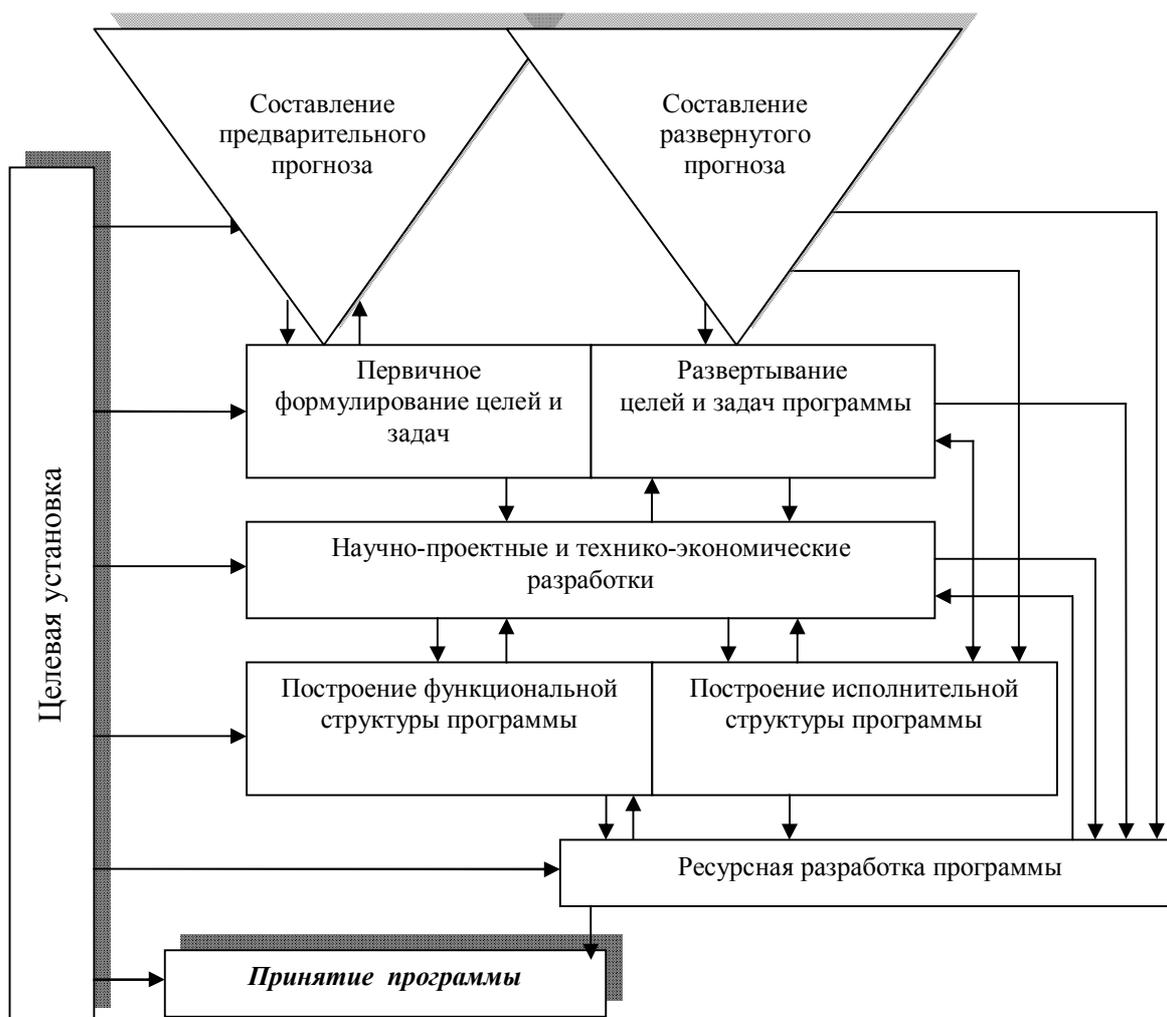


Рисунок 4 – Принципиальная схема разработки целевой программы

Четкого алгоритма содержания методов разработки целевых программ не существует, практически каждая программа располагает выраженным своеобразием ее разработки, зависящим от состава и квалификации разработчиков.

В то же время разработка любой программы начинается с прогнозно-аналитической стадии, изучения состояния программной проблемы, исследования тенденций. Затем сравнивают варианты способов достижения целей, программных мероприятий, используемых ресурсов, осуществляется отбор эффективных вариантов в рамках располагаемых средств, заранее заданных ресурсных ограничений и сроков осуществления программы.

Разработка любой целевой комплексной программы представляет собой циклический процесс одновременных приближений, состоящий из прямых и возвратных циклов, в ходе

которых могут происходить корректировка первоначально намеченных целей и задач программы, уточнение представлений о требуемых ресурсах и сроках реализации программы.

В основном расхождения являются следствием неточностей в используемой для анализа экономической отчётности; непредвиденных изменений в законодательстве; изменений в системе налогового администрирования и степени соблюдения налогоплательщиками законодательства, а также иных причин экономического, организационного, методического характера.

Таким образом, механизм планирования и прогнозирования на государственном уровне объёмов налоговых платежей и сборов можно определить как комплекс мер, методов и процедур планирования, прогнозирования и управленческих воздействий, направленных на реализацию главной цели – расчёт размера поступлений в бюджет налогов и сборов на соответствующей территории и на законодательно утверждённый период времени. Однако в силу объективной неопределённости прогнозных поступлений налогов различия между плановыми показателями и фактическими объёмами налоговых поступлений неизбежны.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Вылкова, Е.С. Налоговое планирование [Текст] / Е.С. Вылкова, М.В. Романовский. – СПб.: Питер, 2004. – 168 с.
2. Прогнозирование и планирование в налогообложении: учеб. пособие для вузов [Текст] / Л.В Попова и др. – Орел:ОрелГТУ, 2007. – 264 с.
3. Рюмин, С.М. Налоговое планирование: общие принципы и проблемы [Текст] / С.М. Рюмин // Налоговый вестник. – 2005. – №2. – С. 122 - 129.

Савкина Елена Сергеевна

Орловский государственный технический университет
302020, г. Орел, Наугорское ш., 40
Аспирант кафедры «Бухгалтерский учет и налогообложение»
Тел.: 41-98-60
E-mail: elenka786@mail.ru

ДИФФЕРЕНЦИРОВАННАЯ МОДЕЛЬ СПЕЦИАЛЬНОГО РЕЖИМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ДЛЯ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ТОВАРОПРОИЗВОДИТЕЛЕЙ¹

В статье автор предложил специальный режим налогообложения с дифференцированными элементами налога для отраслей сельского хозяйства: растениеводства и животноводства. Дифференцированная модель налогообложения учитывает особенности отрасли и обеспечивает, с одной стороны, экономически обоснованное изъятие средств в бюджет и внебюджетные фонды, с другой – сохраняет заинтересованность товаропроизводителей в развитии и повышении эффективности сельскохозяйственного производства.

Ключевые слова: *специальный режим налогообложения, дифференцированная модель, сельскохозяйственные товаропроизводители, растениеводство, животноводство, кадастровая оценка земель.*

In article the author has offered a special mode of the taxation with the differentiated elements of the tax for agriculture branches: plant growing and animal industries. The differentiated model of the taxation considers features of branch and provides, on the one hand, economically well-founded withdrawal of means in the budget and off-budget funds, with another – keeps interest of commodity producers in development and increase of efficiency of an agricultural production.

Key words: *special mode of the taxation, the differentiated model, agricultural commodity producers, plant growing, animal industries, cadastral estimation of the earths.*

На современном этапе развития экономики России особое значение принадлежит реформированию процесса сбора налогов и платежей в сельском хозяйстве как базовой системообразующей отрасли экономики. Основные попытки в этом направлении были достигнуты путем введения и дальнейшей корректировки специального налогового режима. На протяжении ряда лет механизм взимания единого сельскохозяйственного налога значительно упростился, сократился объем налоговой отчетности, а, следовательно, уменьшились затраты как на ее формирование, так и снизились налоговые риски допущения ошибок при исчислении налогов.

Однако на протяжении исследования автором выделялись недостатки, присущие данному режиму налогообложения, в частности: механизм исчисления налога не учитывает виды деятельности в отраслевом разрезе, а также качество и местонахождение земель и увеличивает диспаритет цен на сельскохозяйственную и промышленную продукцию на сумму НДС и т.д.

В связи с этим представляется целесообразным разработать компромиссный вариант упрощения специального режима налогообложения в сельскохозяйственном производстве.

На наш взгляд, специальный режим налогообложения должен учитывать особенности как отрасли растениеводства, так и животноводства, а также обеспечивать экономически обоснованное изъятие средств в бюджетную систему и сохранять заинтересованность товаропроизводителей в развитии и повышении эффективности производства.

В связи с этим предлагаем специальный режим налогообложения с дифференцированными элементами налога для отраслей сельского хозяйства: растениеводства и животноводства [1].

Необходимость такого разграничения обосновывается, прежде всего, разными закономерностями формирования конечного результата деятельности - прибыли.

Так, в растениеводстве основным фактором производства являются сельскохозяйственные угодья. На формирование прибыли отрасли влияют местоположение и качество земель. Поэтому объектом налогообложения здесь должна выступать земельная

¹ Статья подготовлена по результатам разработки гранта МК-3332.2009.6

рента, которую учитывает только кадастровая стоимость земельных участков. Животноводство использует продукты растениеводства, поэтому сельскохозяйственные угодья рассматриваем как средство размещения объектов отрасли и сельскохозяйственных культур. В данном случае наблюдаются иные закономерности формирования прибыли, поэтому объектом налогообложения должны выступать доходы, уменьшенные на величину расходов.

При определении элементов налога для отрасли животноводства приняли за основу гл. 26.1 НК РФ (с изменениями), а для отрасли растениеводства – предыдущую редакцию гл. 26.1 НК РФ (в соответствии с Федеральным законом № 187-ФЗ). Однако как первая версия специального режима, так и вторая имеет существенные недостатки, которые учтены при корректировке модели специального режима [3].

1. Специальный режим налогообложения для отрасли животноводства.

Налоговой базой является денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов.

Налогоплательщики вправе уменьшить налоговую базу на сумму убытка, полученного по итогам предыдущих налоговых периодов. Данное предложение основано на том, что в отрасли животноводства большинство хозяйств является убыточными и только в последние годы в некоторых из них наметилась тенденция к получению ими положительного финансового результата.

Ставка налога установлена на уровне 6% от налоговой базы.

По действующему законодательству в случае получения налогоплательщиком убытка налог не взимается. Поэтому в целях налогового планирования налогоплательщику целесообразно показать по итогам года отрицательный результат. Однако для формирования эффективных хозяйств, заинтересованных в улучшении показателей деятельности необходимо ввести минимальную ставку налога даже при получении убытка, это закрепит в сознании налогоплательщика необходимость уплаты налога в любом случае.

Поэтому предлагаем ввести минимальную ставку налога при получении сельскохозяйственными организациями и предпринимателями убытка. По аналогии с упрощенной системой данную ставку можно установить на уровне 1% от дохода. Вследствие этого, для получения и увеличения прибыли, товаропроизводитель вынужден будет работать более эффективно, так как неэффективная деятельность будет не снижать налог, а, наоборот, увеличивать его.

Введение регулирующего налога в сельском хозяйстве необходимо и целесообразно в условиях рыночной экономики, однако возможно только после преодоления спада в АПК России, диспаритета цен и при преобладающем спросе на отечественную сельскохозяйственную продукцию.

Налоговым периодом по налогу признается календарный год. Отчетным периодом предлагаем считать 9 месяцев. Установление данного отчетного периода возможно в силу особенностей кругооборота средств в животноводстве. Вложения средств в производство и выход продукции в данной отрасли отличаются равномерностью. Однако сельскохозяйственные товаропроизводители помимо животноводства могут заниматься растениеводством, поэтому данный отчетный период для них будет более предпочтительным.

2. Специальный режим налогообложения для отрасли растениеводства.

Введение налога требует от законодательных, исполнительных органов власти и от налоговых органов подготовительной работы, основными направлениями в которой являются: определение ставки налога; критериев перевода налогоплательщиков на уплату налога; проведение разъяснительно-методической работы.

Основным принципом перевода на уплату единого сельскохозяйственного налога необходимо считать наличие у товаропроизводителей в собственности, во владении и/или пользовании сельскохозяйственных угодий. При этом удельный вес сельскохозяйственного производства не следует рассматривать как критерий изменения системы налогообложения.

Для обеспечения принципа удобства платежа в системе единого сельскохозяйственного налога предлагается налоговым периодом считать календарный год, а отчетным периодом - 9 месяцев, так как на кругооборот средств в растениеводстве влияет сезонный характер производства: производственные затраты в отрасли совершаются в течение длительного времени крайне неравномерно (на первое полугодие приходится их основная часть), возмещение средств – выход продукции происходит в момент, определяемый естественными условиями созревания растений (III квартал).

Предлагаем в качестве налоговой базы признать сопоставимую по кадастровой стоимости площадь сельскохозяйственных угодий, являющуюся объектом налогообложения.

Налоговая ставка должна устанавливаться законодательными (представительными) органами субъектов РФ с одного сопоставимого по кадастровой стоимости гектара сельскохозяйственных угодий, расположенных на их территории.

Необходимо также предоставить право законодательным (представительным) органам субъектов РФ устанавливать дифференцированные налоговые ставки в зависимости от производимой продукции растениеводства, а также иных особенностей осуществляемой деятельности.

Выдвинутые предложения по совершенствованию специального режима налогообложения для отраслей сельского хозяйства проиллюстрируем на рисунке 1.

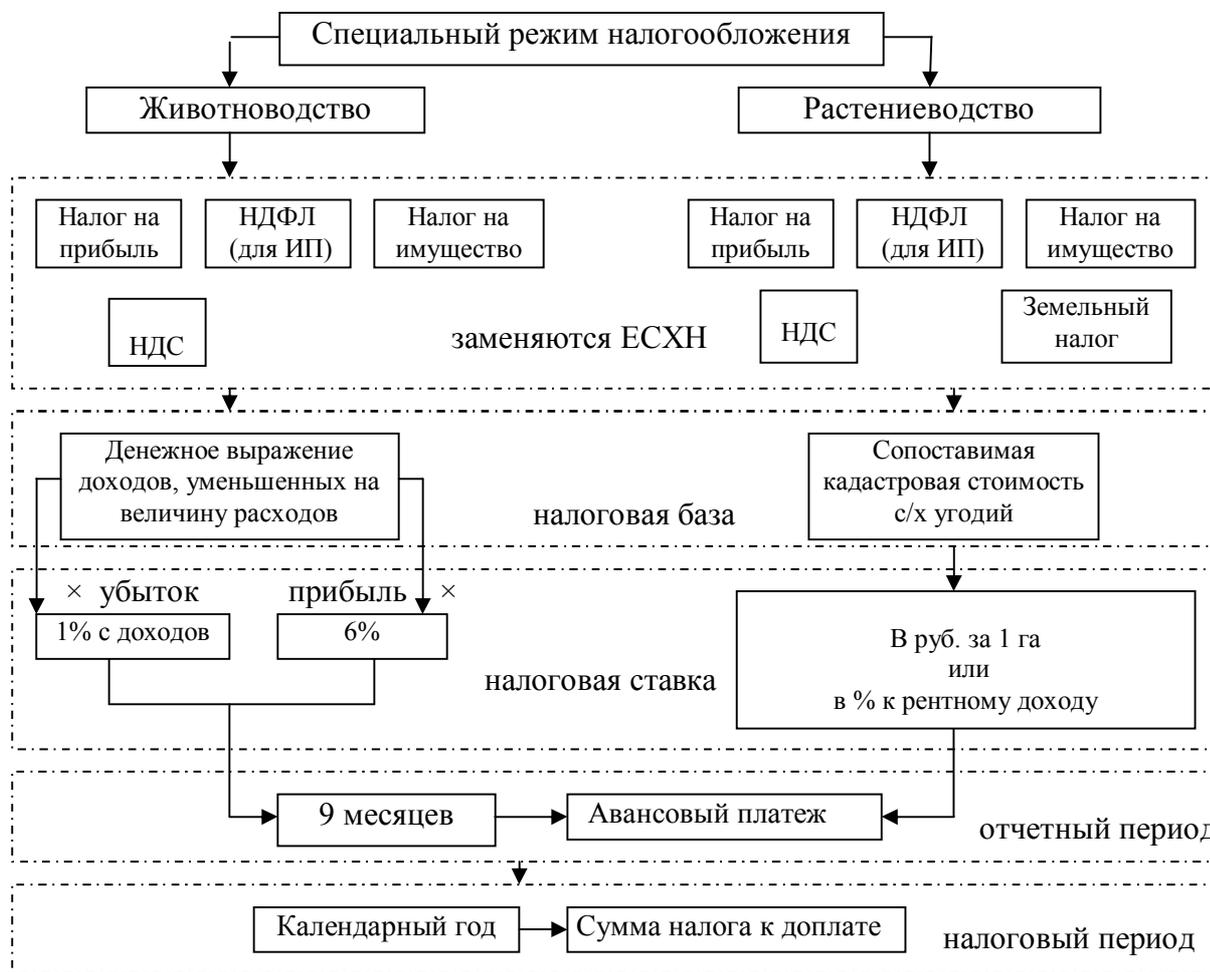


Рисунок 1 – Дифференцированная модель специального налогового режима

Расчет сопоставимой площади сельскохозяйственных угодий необходимо производить исходя из усредненного показателя кадастровой стоимости и фактической площади земельных участков. Результаты расчета налоговой базы по ЕСХН для растениеводства по административным районам Орловской области представлены на рисунке 2.

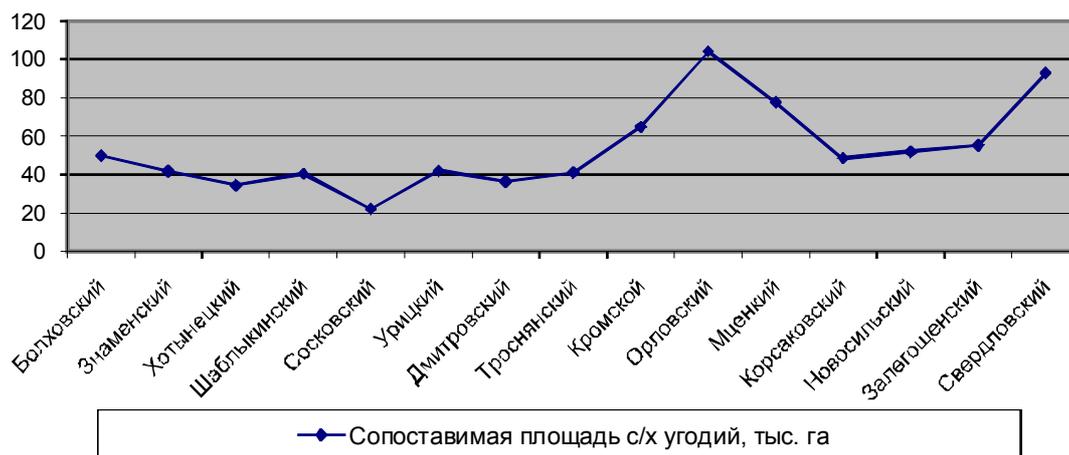


Рисунок 2 – Сопоставимая площадь сельскохозяйственных угодий

На основе полученных данных налоговая база по области определена в размере 1536,8 тыс. га.

В зависимости от коэффициента идентификации кадастровой стоимости и полученного среднего уровня ставки можно рассчитать размер ставок ЕСХН по районам Орловской области (рисунок 3).

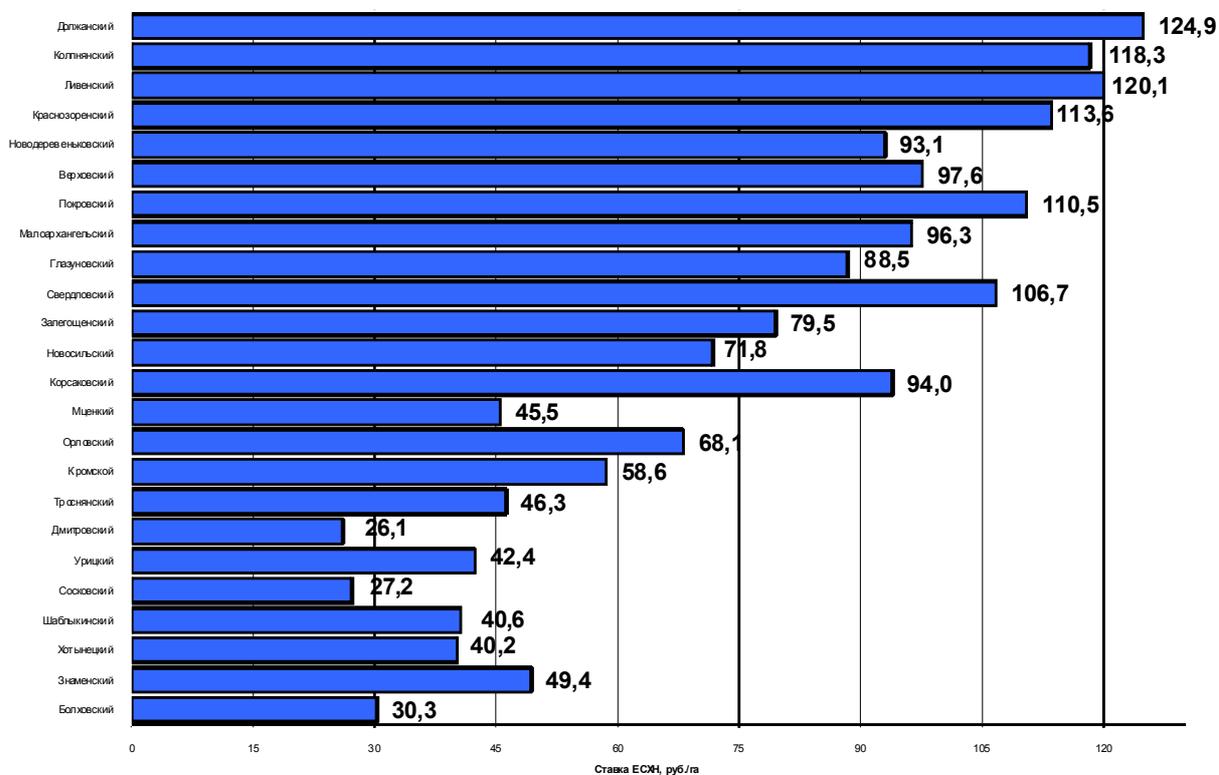


Рисунок 3 – Размер ставки ЕСХН по административным районам области

Полученные данные свидетельствуют о том, что ставка ЕСХН увеличивается пропорционально росту рентного дохода. Самая высокая ставка наблюдается в Должанском

районе – 124,9 рубля за 1 га, а самая низкая – в Дмитровском районе – 26,1 рубля за 1 га. В Залегощенском районе размер ставки соответствует среднему уровню по области [2].

Прогнозная сумма налога в случае введения данного режима налогообложения представлена на рисунке 4.

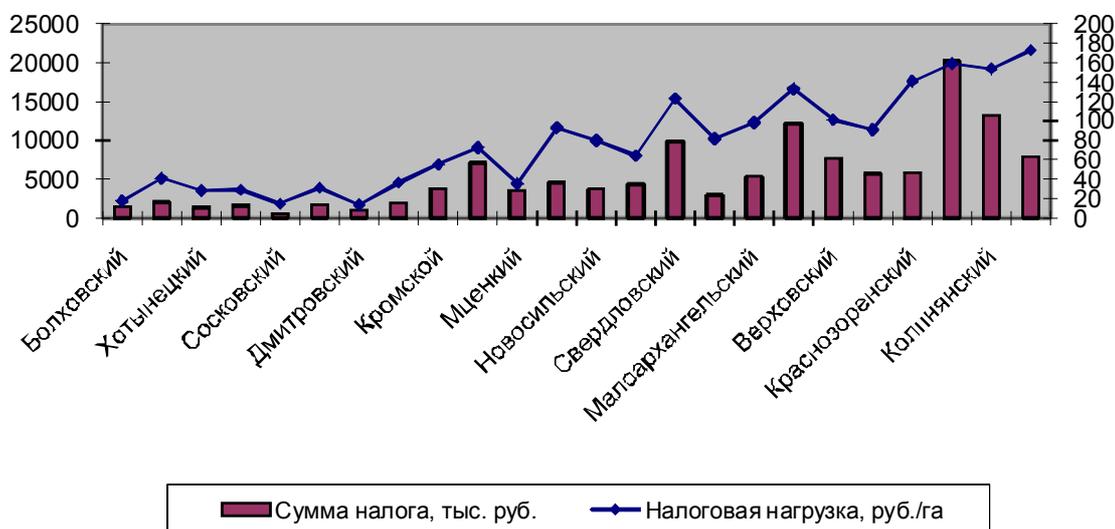


Рисунок 4 – Расчет суммы налога и налоговой нагрузки по предлагаемому варианту

Следовательно, предлагаемый вариант ЕСХН обеспечивает для государства значительную сумму налоговых поступлений в бюджет, а налоговая нагрузка распределяется пропорционально качеству угодий. Средний показатель налоговой нагрузки составляет 77 руб. с 1 гектара. Выше среднего значения налоговой нагрузки имеют 12 административных районов области.

Рассмотрим эффективность данного режима налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей.

Для сравнения предлагаемого варианта ЕСХН с действующими режимами налогообложения используем данные сельскохозяйственного предприятия (таблица 1).

Таблица 1 – Оценка эффективности предлагаемого варианта ЕСХН

Общий режим налогообложения		Специальный режим налогообложения	
Налоговые платежи	Сумма, тыс. руб.	Налоговые платежи	Сумма, тыс. руб.
Всего	269,9	Всего	242,3
В том числе:		В том числе:	
- СВОПС	49,7	- ЕСХН	138,6
- земельный налог	54,0	- прочие (СВОПС, земельный налог)	103,7
Налоговая нагрузка – 2,6 %		Налоговая нагрузка – 2,4%	
Предлагаемый вариант специального режима налогообложения			
Налоговые платежи		Сумма налога, тыс. руб.	
Всего		211,2	
В том числе:			
- ЕСХН		161,5	
- прочие (СВОПС)		49,7	
Налоговая нагрузка – 2,1%			

Из данных таблицы следует, что предлагаемый режим налогообложения приводит к увеличению абсолютной налоговой нагрузки для сельскохозяйственного предприятия, однако благодаря экономии на уплате земельного налога снижается налоговая нагрузка на 0,3% и 0,5% по сравнению с действующим ЕСХН и общим режимом соответственно.

Проведенные исследования показывают, что налог полностью уплачивается за счет рентного дохода, а его удельный вес не превышает 17% (рисунок 5).

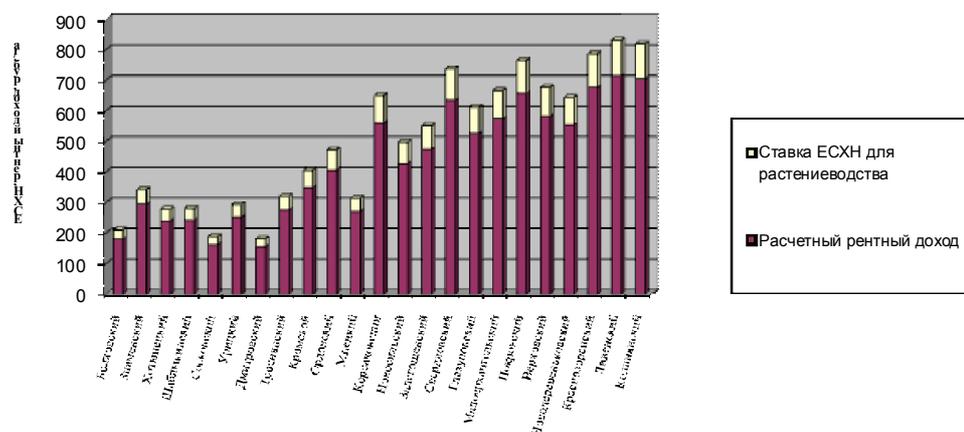


Рисунок 5 – Соотношение ставки ЕСХН и рентного дохода

Реализация на практике предлагаемой модели ЕСХН будет способствовать обеспечению стабильных поступлений средств в бюджет в силу постоянства налогооблагаемой базы, стимулировать более рациональное использование земли и производство отдельных видов продукции растениеводства на основе дифференцированного подхода к установлению ставок налога.

Предложенный вариант специального налогового режима представляется предпочтительным для отраслей сельского хозяйства и будет способствовать развитию сельскохозяйственного производства как одного из приоритетов макроэкономической политики современного периода не только в России, но и в других зарубежных странах.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Варакса, Н.Г. Налоговое планирование как способ повышения эффективности функционирования сельскохозяйственных товаропроизводителей [Текст] / Н.Г. Варакса // Управленческий учет. – М.: ЗАО «Финпресс». – 2006. – №2.
2. Варакса, Н.Г. Методика исчисления и уплаты единого сельскохозяйственного налога на современном этапе развития экономики России [Текст] / Н.Г. Варакса // Управленческий учет. – М.: ЗАО «Финпресс». – 2005. – №4.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://base.garant.ru/10900200/>

Варакса Наталья Геннадьевна

Орловский государственный технический университет

302020, г. Орел, Наугорское ш., 40

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

Тел.: (4862) 41-95-35

E-mail: konfer_2005@mail.ru

АНАЛИЗ И ОЦЕНКА ДИНАМИКИ И СТРУКТУРЫ ЗАДОЛЖЕННОСТИ ПО НАЛОГАМ И СБОРАМ

В статье автором предложена модель анализа задолженности по налогам и сборам в разрезе влияния каждого фактора на общую задолженность и разработаны направления аналитической работы в целях создания информационной базы для прогнозирования и планирования налоговых платежей.

Ключевые слова: налог, сбор, задолженность, анализ, планирование, прогнозирование.

In this article the author offers a model for analysis of arrears of taxes and duties in the context of influence of each factor on total debt and developed analytical work in order to create an information base for forecasting and planning of tax payments.

Key words: taxes, debt, analysis, planning, forecasting.

Основным резервом пополнения доходов бюджетов всех уровней и внебюджетных фондов является задолженность по налогам, сборам, пени и штрафам.

Задолженность налогоплательщика перед бюджетом рассматривается как два понятия – «недоимка» и «налоговая задолженность». В соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации под недоимкой понимается задолженность плательщиков перед бюджетной системой только по суммам начисленных, но своевременно неуплаченных налогов и сборов [3].

Понятие «налоговая задолженность» шире и включает в себя не только недоимку, но также пени за просрочку налоговых платежей и штрафы за нарушение налогового законодательства. Взыскание недоимки и пени носит компенсационный (правовосстановительный) характер и осуществляется налоговыми органами в бесспорном порядке, в то время как налоговая санкция - штраф - носит карательный характер и потому взыскивается в судебном порядке.

Задолженность по налогам и сборам можно проанализировать по видам налогов, по видам экономической деятельности, в отдельности по каждому налогу и т. д.

Проанализируем структуру задолженности в разрезе видов налогов и сборов, данные по которой содержатся в Отчете 4- НМ – Отчет о задолженности по налогам и сборам, пеням и налоговым санкциям в бюджетную систему РФ (таблица 1).

На основании данных, представленных в таблице 1, следует отметить, что в целом задолженность перед бюджетом по налогам и сборам увеличивается с каждым годом. Так, в 2007 г. она составляла 313642 тыс. руб., а в 2008 г. – 365050 тыс. руб. В 2009 г. задолженность увеличилась на 11 % и составила 406259 тыс. руб. Наибольший удельный вес по задолженности в 2007 г. приходится на задолженность по налогу на добавленную стоимость, которая составила 181117 тыс. руб.

Наименьший удельный вес занимает задолженность по налогу на добычу полезных ископаемых – 3784 тыс. руб. В 2008 г. задолженность по налогу на добавленную стоимость увеличилась на 27788 тыс. руб. и также составляет наибольший удельный вес – более 50% в общей сумме задолженности по налогам и сборам.

Наименьший удельный вес занимает задолженность по платежам за пользование природными ресурсами – 3113 тыс. руб., но меньше на 671 тыс. руб. по сравнению с 2007 г. В 2009 г. задолженность по налогу на добавленную стоимость также увеличилась и составила 238473 тыс. руб. Это на 29568 тыс. руб. больше, чем в 2008 г. Также в 2009 г. появилась задолженность по налогу на добычу полезных ископаемых и составила 620 тыс. руб.

Таблица 1 - Задолженность перед бюджетом по видам налогов и сборов¹

Показатель	2007 г.		2008 г.		2009 г.		Отклонение, тыс. руб.		Темп прироста	
	Тыс. руб.	%	Тыс. руб.	%	Тыс. руб.	%	2007- 2008 гг.	2008- 2009 гг.	2007- 2008 гг.	2008- 2009 гг.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Задолженность перед бюджетом по налогам и сборам, всего	313642	100	365050	100	406259	100	51408	41209	16,4	11
В том числе:										
- по федеральным налогам										
- налог на прибыль организаций	10057	3,2	7804	2,1	13314	3,3	-2253	5510	-22	71
- НДС	181117	58	208905	57	238473	57	27788	29568	1,2	14,2
- платежи за пользование природными ресурсами	3784	1,2	3113	0,9	2649	0,7	-671	-464	-17	-14
- налог на добычу полезных ископаемых	46	0,01	0	0	620	0,1	-46	620	0	0
- остальные федеральные налоги и сборы	65293	20,8	56534	15,5	59990	14,8	-8759	3456	-13	6
- по региональным налогам и сборам	27409	8,7	55953	15,3	59215	14,6	28244	3262	104	6
- по местным налогам и сборам	19853	6,3	26275	7,2	23154	5,7	6422	-3121	32	-11
- по налогам со специальным налоговым режимом	6130	1,9	6466	1,8	6446	1,3	336	-20	5	-1

Также можно провести анализ задолженности по налогам и сборам в разрезе видов экономической деятельности. Налоговым органам анализ налоговой задолженности по отраслям позволяет своевременно определить отрасли, которые имеют существенную налоговую нагрузку (таблица 2).

На основании данной таблицы 2 видно, что на общий размер задолженности повлияла задолженность таких отраслей, как: сельское хозяйство, охота, лесное хозяйство, обрабатывающие производства, операции с недвижимым имуществом. Если проследить задолженность в динамике, то можно отметить, что увеличение значения данного показателя за анализируемый период происходит за счет увеличения задолженности ряда отраслей.

Наименьший удельный вес приходится на задолженность следующих отраслей: гостиницы и рестораны, финансовая деятельность, образование, здравоохранение и предоставление социальных услуг, прочих коммунальных, социальных и персональных услуг.

Отмечается несколько причин, влияющих на данные показатели: продолжающийся рост производства (у предприятий появилась прибыль и возможность погашения долгов) и, как следствие, стабильность в уплате текущих платежей, а также реструктуризация старых долгов; возрастание активности налогоплательщиков.

¹ Составлено по данным МРИ ФНС России №1 по Орловской области за 2007-2009 гг.

Таблица 2 – Задолженность по налогам и сборам в разрезе видов экономической деятельности¹

Показатель	2007 г.		2008 г.		2009 г.		Отклонение, тыс. руб.		Темп прироста	
	Тыс. руб.	%	Тыс. руб.	%	Тыс. руб.	%	2007- 2008	2008- 2009	2007- 2008	2008- 2009
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Всего	313642	100	365050	100	406259	100	35513	41202	10,8	11
Сельское хозяйство, охота, лесное хозяйство	187009	56,75	168634	46,19	204501	50,3	-18375	36867	-9	21
Рыболовство, рыбоводство	475	0,14	332	0,09	41	0,01	-143	-291	-30	-87
Добыча полезных ископаемых	0	0	0	0	980	0,24	0	980	0	0
Обрабатывающие производства	42955	13,03	56737	15,54	36858	9,07	13782	-19879	32	-35
Производство и распределение электроэнергии, газа и воды	11379	3,45	14523	3,98	3521	0,87	3144	-11002	28	-75
Строительство	15436	4,68	14835	4,06	20940	5,15	-601	6105	-3	41
Оптовая и розничная торговля, ремонт автотранспорта	29510	8,95	45095	12,35	76581	18,9	15585	31486	53	70
Гостиницы и рестораны	154	0,05	86	0,02	107	0,03	-68	21	-44	24
Транспорт и связь	5446	1,65	2935	0,8	3334	0,82	-2511	399	-46	14
Финансовая деятельность	69	0,02	12	0,003	624	0,15	-57	612	-82	180
Операции с недвижимым имуществом, аренда	34235	10,39	40100	10,98	31540	7,76	5865	-8560	17	-21
Государственное управление и обеспечение военной безопасности	1365	0,41	1494	0,41	1637	0,4	129	143	9	10
Образование	368	0,11	662	0,18	689	0,17	294	27	80	4
Здравоохранение и предоставление социальных услуг	741	0,22	971	0,27	911	0,22	230	-60	31	-6
Предоставление прочих коммунальных, социальных и персональных услуг	395	0,12	350	0,096	171	0,04	-45	-179	-11	-51
Остальные виды экономической деятельности	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

Значительная сумма задолженности по отраслям сельского хозяйства, лесного хозяйства, строительства и других отраслей объясняется сложившейся сложной ситуацией в стране данных видов деятельности, и, как следствие этого, «простоем» отраслей и производств.

¹ Составлено по данным МРИ ФНС России №1 по Орловской области за 2007-2009 гг.

На основании отчета 4- НОМ составим и проанализируем таблицу с данными о задолженности по уплате пеней и налоговых санкций (таблица 3).

Таблица 3 – Задолженность по уплате пеней и налоговых санкций¹

Показатель	2007 г		2008 г		2009 г		Отклонение		Темп прироста,	
	Тыс. руб.	%	Тыс. руб.	%	Тыс. руб.	%	2007-2008гг.	2008-2009гг.	2007-2008	2008-2009
Задолженность по уплате пеней и налоговых санкций	2011431	100	173989	100	170909	100	-1837442	-3080	-91	-1,8
В т. ч. пеней	160694	88	128071	74	109682	64	-32623	-18389	-20	-14,4
Налоговых санкций	40737	2	45918	26	61226	36	5181	15308	12,7	33,3

Для наглядности представленных соотношений сумм задолженностей по уплате пеней и налоговых санкций построим диаграмму, представленную на рисунке 1.

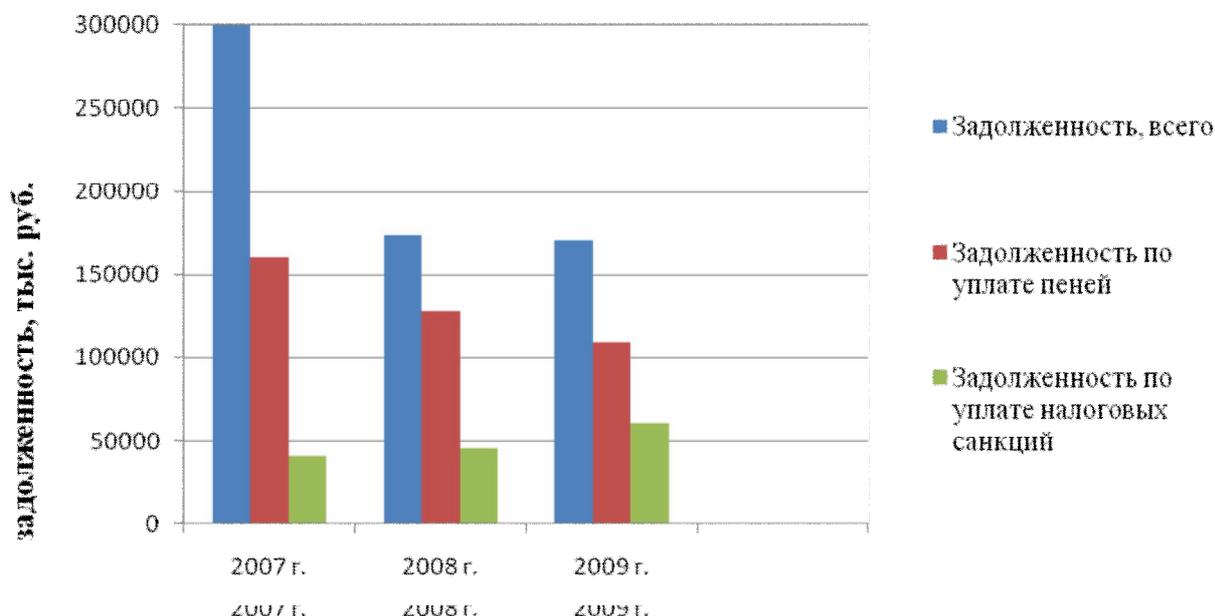


Рисунок 1 – Структура задолженности по уплате пеней и налоговых санкций

По данным таблицы и диаграммы видно, что общая сумма задолженности по уплате пеней и налоговых санкций уменьшается с каждым годом. Следует отметить тенденцию к уменьшению задолженности по уплате пеней: в 2008 г. задолженность уменьшилась на 20%, а в 2009 г.- на 14,4%. Это связано с тем, что налогоплательщики стараются погашать задолженность по налогам и сборам, чтобы на эти суммы не начислялся большой процент пеней. Но вот задолженность по уплате налоговых санкций, увеличивается с каждым годом. Так, в 2008 г. она увеличилась на 12,7 % по сравнению с 2007 г., а в 2009 г.- на 33,3% по сравнению с 2008 г.

В МРИ ФНС России №1 по Орловской области отделом учета отчетности и анализа с помощью вертикального и горизонтального методами проводится анализ налоговых платежей и задолженности по налогам и сборам. Результаты анализа используются для выработки рекомендаций по целенаправленному выбору предприятий для проведения документальных проверок, оценки полноты уплаты плательщиками налогов и принятия мер к снижению допущенной ими недоимки по платежам в бюджет.

¹ Составлено по данным МРИ ФНС России №1 по Орловской области за 2007-2009 гг.

Для более полного представления информации о задолженности налогоплательщиков рассмотрим метод факторного анализа динамики и структуры задолженности по налогам и сборам. Данный метод заключается в анализе факторов, оказывающих влияние на изменение результативного показателя.

Наиболее распространенным и применимым методом факторного анализа, используемым для анализа задолженности налогов и сборов является метод цепных подстановок. Данный метод позволяет определить влияние отдельных факторов на изменение величины результативного показателя путем постепенной замены базисной величины каждого факторного показателя в объеме результативного показателя, на фактическую в отчетном периоде. Сравнение величины результативного показателя до и после изменения уровня того или другого фактора позволяет элиминироваться от влияния всех факторов, кроме одного и определить воздействие последнего на прирост результативного показателя.

Рассмотрим и проанализируем структуру задолженности по данным, приведенным в таблице 4.

Таблица 4 – Задолженность перед бюджетом по налогам и сборам¹

Показатель	2007 г		2008 г		2009 г		Отклонение		Темп прироста,	
	Тыс. руб.	%	Тыс. руб.	%	Тыс. руб.	%	2007-2008гг.	2008-2009гг.	2007-2008гг.	2008-2009гг.
Задолженность перед бюджетом по налогам и сборам, всего	313642	100	326229	100	358569	100	12587	32340	4	10
Недоимка, всего	44529	14,2	44305	13,6	56111	15,6	-224	11806	-0,5	26,6
Реструктурированная задолженность	30728	9,8	20230	6,2	21834	6,1	-10498	1604	-34,2	8
Задолженность, приостановленная к взысканию в связи с введением процедур банкротства	147950	47,2	189438	58,1	126399	35,3	41488	-63039	28	-33,3
Задолженность, взыскиваемая судебными приставами	89301	28,5	56439	17,3	154225	43	-32862	97786	-36,8	173
Приостановленные к взысканию платежи	1122	0,4	15817	4,8	0	0	14695	-15817	0,1	0

Составим модель анализа задолженности по налогам и сборам:

$$Z_H = H + Z_P + Z_B + Z_{СП} + П_{ПВ}, \text{ где}$$

Z_H -совокупная задолженность по налогам и сборам;

H -недоимка;

Z_P - реструктурированная задолженность;

Z_B - задолженность, приостановленная к взысканию в связи с введением процедур банкротства;

$Z_{СП}$ - задолженность, взыскиваемая судебными приставами;

$П_{ПВ}$ - приостановленные к взысканию платежи.

Проанализируем структуру задолженности по налогам и сборам за 2007- 2008 гг.

$$Z_{H_0} = 44529 + 30728 + 147950 + 89301 + 122 = 313630$$

Заменяя постепенно базисные показатели отчетными, произведем следующие расчеты:

¹ Составлено по данным МРИ ФНС России №1 по Орловской области за 2007-2009 гг.

$$Z'_H = 44305 + 30728 + 147950 + 89301 + 1122 = 313406$$

$$Z''_H = 44305 + 20230 + 147950 + 89301 + 1122 = 302908$$

$$Z'''_H = 44305 + 20230 + 189438 + 89301 + 1122 = 344396$$

$$Z''''_H = 44305 + 20230 + 189438 + 56439 + 1122 = 311534$$

$$Z_{H_1} = 44305 + 20230 + 189438 + 56439 + 15817 = 326229$$

Определим влияние каждого фактора на общую задолженность по налогам и сборам:

1) Влияние недоимки на задолженность по налогам и сборам;

$$\Delta Z_H(H) = 313406 - 313630 = -224$$

2) Влияние реструктурированной задолженности на общую задолженность по налогам и сборам:

$$\Delta Z_H(Z_P) = 302908 - 313406 = -10722$$

3) Влияние задолженности, приостановленной к взысканию в связи с введением процедур банкротства на общую задолженность по налогам и сборам:

$$\Delta Z_H(Z_B) = 344396 - 302908 = -10478$$

4) Влияние задолженности, взыскиваемой судебными приставами, на общую задолженность по налогам и сборам.

$$\Delta Z_H(Z_{СП}) = 311534 - 344396 = -4188$$

5) Влияние приостановленных к взысканию платежей на общую задолженность по налогам и сборам:

$$\Delta Z_H(P_{ПВ}) = 326229 - 311534 = 14695$$

Рассчитаем общее изменение задолженности по налогам и сборам:

$$\Delta Z_{H_{общ}} = 12559$$

Проанализируем структуру задолженности по налогам и сборам за 2008- 2009 гг.

Произведем расчеты, последовательно заменяя каждый базисный фактор на отчетный.

$$Z_{H_0} = 4305 + 20230 + 189438 + 56439 + 15817 = 326229$$

$$Z'_H = 56111 + 20230 + 189438 + 56439 + 15817 = 338035$$

$$Z''_H = 56111 + 21834 + 189438 + 56439 + 15817 = 339639$$

$$Z'''_H = 56111 + 21834 + 126399 + 56439 + 15817 = 276600$$

$$Z''''_H = 56111 + 21834 + 126399 + 154225 + 15817 = 374386$$

$$Z_{H_1} = 56111 + 21834 + 126399 + 154225 + 0 = 358569$$

Затем определим влияние каждого фактора на общую задолженность по налогам и сборам:

1) Влияние недоимки на задолженность по налогам и сборам;

$$\Delta Z_H(H) = 338035 - 326229 = 11806$$

2) Влияние реструктурированной задолженности на общую задолженность по налогам и сборам:

$$\Delta Z_H(Z_P) = 339639 - 338035 = 1604$$

3) Влияние задолженности, приостановленной к взысканию в связи с введением процедур банкротства на общую задолженность по налогам и сборам:

$$\Delta Z_H(Z_B) = 276600 - 339639 = -63039$$

4) Влияние задолженности, взыскиваемой судебными приставами, на общую задолженность по налогам и сборам.

$$\Delta Z_H(Z_{СП}) = 374386 - 276600 = 97786$$

5) Влияние приостановленных к взысканию платежей на общую задолженность по налогам и сборам:

$$\Delta Z_H(P_{ПВ}) = 358569 - 374386 = -15817$$

Определим общее изменение задолженности по налогам и сборам:

$$\Delta Z_{\text{Нобщ}} = 32340$$

Таким образом, значительное влияние на увеличение общей суммы задолженности оказала сумма задолженности, взыскиваемой судебными приставами в 2007-2009 гг., и недоимка, реструктурированная задолженность.

Снижение недоимки в 2008г. по сравнению с 2007 г. говорит о большой работе по своевременному и полному применению мер принудительного взыскания. Отсутствие задолженности, приостановленной к взысканию говорит об улучшении работы инспекций в части обжалования решений суда о вынесении обеспечительных мер. Реструктурированная задолженность по налогам ежеквартально снижается в соответствии с графиками погашения, поэтому её доля в общей сумме задолженности по налогам уменьшается.

В настоящее время остро стоит вопрос по повышению эффективности работы по принудительному исполнению постановлений налоговых органов и иных исполнительных документов федеральной службой судебных приставов. Значительные суммы составляет задолженность, приостановленная к взысканию в связи с введением процедур банкротства. Основной задачей налоговых органов является снижение задолженности путём завершения процедур банкротства.

Межрайонной инспекцией применялись следующие меры по сокращению задолженности по налоговым платежам за анализируемый период:

- предъявлено 19982 требований за 2009 г. и 16696 требований за 2008 г. После этого поступило в 2009 г. 91975 тыс. руб., за 2008 г. – 44352 тыс. руб.

- выставлено 3440 инкассовых распоряжений на сумму 238950 тыс. руб. в 2009 г. и на сумму 206978 в 2008 г. Поступило со счетов в бесспорном порядке 19069 тыс. руб. (2008 г.- 17590 тыс. руб.);

- направлено банкам 1418 решений в 2009 г. и 1396 решений в 2008 г. о приостановлении операций по счетам должников;

- направлено судебным приставам 581 постановления в 2009 г. об обращении взыскания на имущество должников, на сумму 342572 тыс. руб., что на 74 постановления больше, чем в прошлом году.

- возбуждено 581 исполнительное производство в 2009 г. и 372 в 2008г.

Оплачено после возбуждения исполнительных производств до проведения ареста по постановлениям в 2009 г. 57663 тыс. руб. Взыскано со счетов судебными приставами 14887 тыс. руб. Инспекцией за 2008 г. по 28 организациям поданы дела в Арбитражный суд по инициированию процедуры банкротства на сумму 78,5 млн. руб. и в 2009 г. по 9 организациям введена процедура банкротства. Завершена процедура банкротства в 2008 г. закрыто 45 дел по данному направлению на сумму 76,1 млн. руб. и в 2009 г. - по 34 налогоплательщикам, списана задолженность на сумму 143400 тыс. руб.

Представив информацию о задолженности по налогам и сборам, можно сделать вывод, что горизонтального и вертикального анализа задолженности налогоплательщиков, который проводит межрайонная инспекция, недостаточно, так как в данном анализе не учитываются факторы, которые повлияли на уменьшение или увеличение суммы задолженности. Также налоговая инспекция не формирует сводных таблиц по показателям, которые могли бы наглядно облегчить процедуру анализа. МРИ ФНС России №1 по Орловской области проводит анализ только по отдельным показателям налоговых поступлений и задолженности, что в свою очередь не дает полного представления о деятельности инспекции по мобилизации налогов и сборов и по регулированию задолженности налогоплательщиков.

Таким образом, МРИ ФНС России №1 по Орловской области необходимо построить аналитическую работу, которая будет служить информационной базой для прогнозирования и планирования, следующим образом:

– формирование сводных таблиц на основании отчетности инспекции, в которых будут представлены показатели для анализа;

- анализ показателей, представленных в таблице и выявление факторов, влияющих на изменение суммы задолженности по налогам и сборам;
- представление выводов по анализу.

Урегулирование задолженности налогоплательщиков перед бюджетной системой имеет большое макроэкономическое значение в качестве условия для перехода к устойчивому развитию, повышению конкурентоспособности товаропроизводителей. Кроме того, снижение уровня налоговой задолженности является одним из крупных источников пополнения бюджета. Анализ структуры и динамики задолженности по налогам и сборам с использованием экономико - статистических методов позволяет выявить характерные особенности структуры задолженности по налогам и сборам, тенденции и закономерности происходящих изменений, а также связь явлений, происходящих в экономике, с процессами формирования задолженности.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Бондаренко, В.В. Экономический анализ: теоретические основы. Учебное пособие [Текст] / В.В. Бондаренко. - Нижний Новгород: «Проспект», 2007. – 320 с.
2. Вылкова, Е.С. Анализ налоговых поступлений: учебное пособие [Текст] / Е.С. Вылкова, М.В. Романовский. - С.-Пб.: Питер, 2007. – 633с.
3. Налоговый Кодекс Российской Федерации (части I и II): Официальный текст. [Текст] – М.:«Издательство ЭЛИТ», 2007.-376с.
4. Шевченко, М.С. Штрафы и пени за нарушение налогового законодательства [Текст] / М.С.Шевченко // «Главбух».- 2006 г.- №5.- С. 14-17

Васильева Марина Владимировна

Орловский государственный технический университет
302020, г. Орел, Наугорское ш., 40

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

Зам. директора Финансово-экономического института по учебной работе, декан Финансового факультета.

Тел.: (4862) 41-95-35

E-mail: vita_977@mail.ru

Е.Ю. ЗОЛОЧЕВСКАЯ

МЕТОДИКИ ПЛАНИРОВАНИЯ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ НА УРОВНЕ ЭКОНОМИЧЕСКОГО СУБЪЕКТА

В статье автором рассматриваются различные методики планирования налога на прибыль и делаются выводы о возможностях их применения на уровне экономического субъекта.

Ключевые слова: планирование, прогнозирование, налог на прибыль.

In this article the author discussed the various methods of planning tax and draws conclusions about the possibilities of their application at the level of economic entity.

Key words: planning, forecasting, profit tax.

Прогнозирование и планирование финансовых показателей представляет собой сложный многоступенчатый и итеративный процесс, в ходе которого должен решаться обширный круг различных социально-экономических проблем, для чего необходимо использовать в сочетании самые разнообразные методы.

Развитие информатики и средств вычислительной техники создает возможность расширения круга используемых методов прогнозирования и планирования и их совершенствования.

Методы планирования - это совокупность конкретных вычислительных и логических процедур, выполняемых над определенными исходными данными и в установленной последовательности с целью получения результата решения какой-либо задачи (проблемы).

Один из главных объектов планирования - это прибыль. Планирование прибыли - составная часть финансового планирования и важный участок финансово-экономической работы на предприятии. Планирование прибыли производится отдельно по всем видам деятельности предприятия. Это не только облегчает планирование, но и имеет значение для предполагаемой величины налога на прибыль, так как некоторые виды деятельности не облагаются налогом на прибыль, а другие - облагаются по повышенным ставкам. В процессе разработки планов по прибыли важно не только учесть все факторы, влияющие на величину возможных финансовых результатов, но и факторы, обеспечивающие максимальную прибыль [1].

Планируется прибыль отдельно по видам: от реализации товарной продукции, от реализации прочей продукции и услуг нетоварного характера, от реализации основных средств и другого имущества и от внереализационных доходов и расходов.

На практике возможно применение различных методик планирования прибыли (рисунок 1).

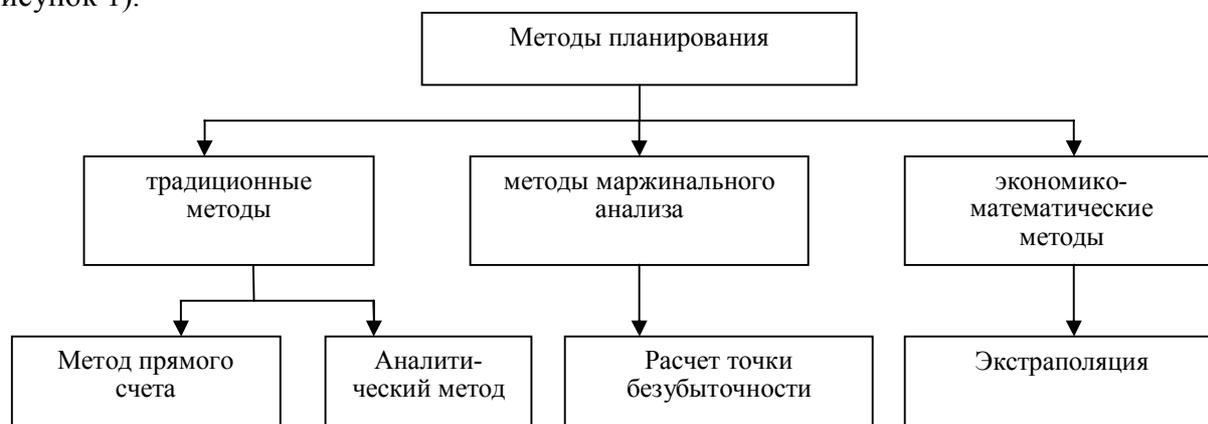


Рисунок 1 – Группы методов планирования прибыли

Для применения традиционных методов необходима значительная исходная информация, которая недоступна на начальной стадии прогнозирования.

Метод прямого счета является наиболее распространённым среди традиционных методов. Он применяется, как правило, при небольшом ассортименте выпускаемой продукции. В наиболее общем виде прибыль - это разница между ценой и себестоимостью, но при расчете плановой величины прибыли необходимо уточнить объем продукции, от реализации которой ожидается эта прибыль. Прибыль по товарному выпуску планируется на основе сметы затрат на производство и реализацию продукции, где определяется себестоимость товарного выпуска планируемого периода:

$$P_{ТП} = Ц_{ТП} - C_{ТП},$$

где $P_{ТП}$ - прибыль по товарному выпуску планируемого периода;

$Ц_{ТП}$ - стоимость товарного выпуска планируемого периода в действующих ценах реализации (без налога на добавленную стоимость, акцизов, торговых и сбытовых скидок);

$C_{ТП}$ - полная себестоимость товарной продукции планируемого периода (рассчитана в смете затрат на производство и реализацию продукции).

Прибыль на реализуемую продукцию рассчитывается иначе:

$$P_{РН} = B_{РН} - C_{РН},$$

где $B_{РН}$ - планируемая выручка от реализации продукции в действующих ценах (без налога на добавленную стоимость, акцизов, торговых и сбытовых скидок),

$P_{РН}$ - планируемая прибыль по продукции, подлежащей реализации в предстоящем периоде;

$C_{РН}$ - полная себестоимость реализуемой в предстоящем периоде продукции.

Исходя из того, что объем реализуемой продукции предстоящего планового периода в натуральном выражении определяется как сумма остатков нереализованной продукции на начало планируемого периода и объема выпуска товарной продукции в течение планируемого периода без остатков готовой продукции, которые не будут реализованы в конце этого периода, то расчет плановой суммы от реализации продукции примет вид:

$$P_{РП} = P_{01} + P_{ТП} - P_{02},$$

где $P_{РП}$ - прибыль от реализации продукции в планируемом периоде;

P_{01} - прибыль в остатках продукции, не реализованной на начало планируемого периода;

$P_{ТП}$ - прибыль по товарной продукции, планируемой к выпуску в предстоящем периоде;

P_{02} - прибыль в остатках готовой продукции, которая не будет реализована в конце планируемого периода.

Такая методика расчета лежит в основе применения укрупненного прямого метода планирования прибыли, когда легко определить объем реализуемой продукции в ценах и по себестоимости.

На основе данного расчета планируемой прибыли можно спланировать налог на прибыль, при условии неизменности законодательства в области налогообложения, путем умножения планируемой прибыли на налоговую ставку.

В современных условиях хозяйственный метод прямого счета можно использовать при планировании прибыли только на очень короткий период времени, пока не изменились цены, зарплата и другие обстоятельства. Это исключает его применение при годовом и перспективном планировании прибыли. Расчет прибыли не позволяет выявить влияние отдельных факторов на плановую прибыль и при очень большой номенклатуре достаточно трудоёмок [2].

Аналитический метод используется при большом ассортименте выпускаемой

продукции и незначительных его изменениях, при отсутствии инфляционного роста цен и себестоимости, а также как дополнение к прямому методу в целях его проверки и контроля.

Исчисление прибыли аналитическим методом состоит из трех последовательных этапов:

а) определение базовой рентабельности P_0 как частного от деления ожидаемой прибыли за отчетный год на полную себестоимость сравнимой товарной продукции за тот же период:

$$P_0 = (P_0 \div ПС_{ТП}) * Ч * 100\%,$$

где P_0 - ожидаемая прибыль (расчет прибыли ведется в конце базисного года, когда точный размер прибыли еще не известен);

$ПС_{ТП}$ - полная себестоимость товарной продукции базисного года.

б) исчисление объема товарной продукции в плановом периоде по себестоимости отчетного года и определение прибыли на товарную продукцию, исходя из базовой рентабельности;

в) учет влияния на плановую прибыль различных факторов: снижения (повышения) себестоимости сравнимой продукции, повышения качества ее и сортности, изменения ассортимента, цен и т.д.

План по прибыли на следующий год разрабатывается в конце отчетного периода. Поэтому для определения базовой рентабельности используются отчетные данные за истекшее время (обычно за девять месяцев) и ожидаемое выполнение плана на оставшийся до конца года период (за четвертый квартал).

Прибыль в отчетном периоде принимается в соответствии с уровнем цен, действовавших к концу года. Поэтому если в течение истекшего года имели место изменения цен или ставок налога на добавленную стоимость и акцизов, повлиявшие на сумму прибыли, то они учитываются при определении ожидаемой прибыли за весь отчетный период, независимо от времени изменений. Если, например, цены были повышены с 1 октября отчетного года, то это повышение следует распространить на весь период и до 1 октября, так как иначе уровень рентабельности отчетного года не сможет служить базовым для планового. Преимущество этого метода состоит в том, что он позволяет определить влияние отдельных факторов на плановую прибыль, но это преимущество проявляется только при наличии стабильных условий хозяйствования.

Однако при аналитическом методе прибыль определяется не по каждому виду выпускаемой в предстоящем году продукции, а по всей сравнимой продукции в целом.

Методы маржинального анализа включают расчет точки безубыточности и моделирование прибыли по соотношению «затраты – выпуск - прибыль». Этот метод планирования прибыли базируется на принципе разделения затрат на постоянные и переменные. С помощью этих данных рассчитывается маржинальная прибыль.

Для коммерческих предприятий очень важно определить порог окупаемости затрат, после которого они начнут получать прибыль. Для этого следует установить точку безубыточности. Она позволяет определять объем и стоимость продаж, при которых коммерческое предприятие способно покрыть все свои расходы, не получая прибыли, но и без убытка [2].

После определения точки безубыточности планирование прибыли строится на основе эффекта операционного рычага, то есть того запаса финансовой прочности, при котором предприятие может позволить себе снизить объем реализации, не приходя к убыточности

Применение этого метода соответствует современной системе финансового контроля, учета издержек и формирования прибыли (директ-костинг) и носит весьма продуктивный характер. Однако оно ограничено пределами релевантного диапазона и рядом условий, в числе которых:

- устойчивый характер переменных расходов к выручке от продаж;
- неизменность постоянных расходов;

- постоянство структуры продаж по видам продукции.

Эти условия достаточно трудно соблюсти в конкретной хозяйственной практике.

Спланировать налог на прибыль возможно с помощью метода экстраполяции.

Сущность экстраполяции заключается в изучении сложившихся в прошлом и настоящем устойчивых тенденций развития объекта прогноза и переносе их на будущее. Различают формальную и прогнозную экстраполяцию. Формальная базируется на предположении о сохранении в будущем прошлых и настоящих тенденций развития объекта прогноза. При прогнозной экстраполяции фактическое развитие увязывается с гипотезами о динамике исследуемого процесса с учетом изменений влияния различных факторов в перспективе.

Базу для прогнозирования, то есть для определения ориентировочных размеров явлений в будущем, создает выявление и характеристика основной тенденции развития социально-экономических явлений во времени.

На практике, для того чтобы построить количественную модель, выражающую общую тенденцию изменения уровней динамического ряда во времени, используют аналитическое выравнивание ряда динамики.

Выбор типа модели зависит от цели исследования и должен быть обоснован в теоретическом анализе, а также в графическом изображении фактических уровней ряда динамики (линейной диаграмме).

Простейшей моделью, выражающей тенденцию развития явления, является уравнение прямой линии:

$$\tilde{Y}_t = a + b \cdot t,$$

где a - свободный член;

b - коэффициент приращения;

t - период времени.

Параметры a и b согласно методу наименьших квадратов находятся решением следующей системы нормальных уравнений, полученной путем алгебраического преобразования условий:

$$\begin{aligned} \sum Y_i &= a \cdot n + b \cdot \sum t; \\ \sum Y_i \cdot t &= a \cdot \sum t + b \cdot \sum t^2, \end{aligned}$$

где Y_i – фактические (эмпирические) уровни ряда;

n – число членов ряда;

t – время (порядковый номер периода или момента времени).

Расчет параметров уравнения можно упростить, если отсчет времени производить так, чтобы сумма показателей времени изучаемого ряда динамики была равна нулю ($\sum t = 0$).

При этом используют следующие формулы:

- если ряд содержит нечетное число членов

$$t_{н/ч} = k - \frac{n+1}{2},$$

- если ряд содержит четное число членов

$$t_ч = 2k - (n+1),$$

где k – порядковый номер года;

n – число лет в периоде.

При условии, что $\sum t = 0$, система нормальных уравнений преобразуется следующим образом:

$$a = \frac{\sum Y_i}{n}; \quad (1)$$

$$b = \frac{\sum Y_i \cdot t}{\sum t^2} \quad (2)$$

По рассчитанным параметрам записывают уравнение прямой линии для ряда динамики, представляющей собой трендовую модель искомой функции.

Подставляя в данное уравнение последовательно рассчитанные значения t , находят выровненные уровни \tilde{Y}_t .

Затем выровненные значения уровней ряда динамики наносят на поле графика в виде линейной диаграммы.

Для определения прогнозных значений уровней ряда динамики на будущее используют метод экстраполяции.

Экстраполяция - продление будущей тенденции, которая наблюдается в перспективе.

Поскольку в действительности тенденция развития остается неизменной, то данные, получаемые путем экстраполяции ряда, следует рассматривать как вероятностные оценки.

На практике результат экстраполяции прогнозируемых явлений обычно получают не точечными (дискретными), а интервальными оценками, определяя так называемые доверительные интервалы прогноза.

Для определения границ интервалов используют формулу:

$$\tilde{Y}_t \pm t_\alpha S_{\tilde{Y}_t},$$

где \tilde{Y}_t - точечная оценка прогнозного значения уровня ряда динамики в момент времени t , стоящего за пределами исследованного ряда динамики;

$S_{\tilde{Y}_t}$ - остаточное среднее квадратическое отклонение от тренда:

$$S_{\tilde{Y}_t} = \sqrt{\frac{\sum_{i=1}^n (Y_i - \tilde{Y}_t)^2}{n - m}},$$

где n - число уровней ряда динамики;

m - число параметров модели тренда (для уравнения прямой $m=2$);

t_α - коэффициент доверия по распределению Стьюдента при уровне значимости α (табличное значение).

Зная точечную оценку прогнозируемого явления, определяют вероятностные границы интервала прогнозируемого явления:

$$(\tilde{Y}_t - t_\alpha S_{\tilde{Y}_t}) \leq Y_{\text{прогноз}} \leq (\tilde{Y}_t + t_\alpha S_{\tilde{Y}_t}).$$

Следует отметить, что методы экстраполяции необходимо применять на начальном этапе прогнозирования для выявления тенденций изменения показателей.

Для среднесрочного прогнозирования применяется модель экспоненциального сглаживания.

В рамках данного метода выбирается параметр сглаживания α и начальные условия (приближения).

Для оценки параметра сглаживания используется соотношение Брауна

$$\alpha = \frac{2}{n + 1}$$

Начальные приближения для линейного тренда определяются по формулам:

1) Экспоненциальная средняя первого порядка:

$$S_0^{||}(y) = a_0 - \frac{1 - \alpha}{\alpha} * a_1,$$

a_0 - параметр линейной трендовой модели, который находится по формуле (1).

a_1 - параметр линейной трендовой модели, который находится по формуле (2).

α - параметр сглаживания

2) Экспоненциальная средняя второго порядка:

$$S_0^{[2]}(y) = a_0 - \frac{2 * (1 - \alpha)}{\alpha} * a_1,$$

Зная начальные приближения и значения параметра α вычисляют экспоненциальные средние первого порядка для прогнозируемого периода по следующей формуле:

$$S_t^{[1]}(y) = \alpha * y_t + (1 - \alpha) * S_{t-1}^{[1]}(y),$$

y_t - значение анализируемого показателя в периоде, предшествующем прогнозируемому;

$S_{t-1}^{[1]}$ - экспоненциальная средняя первого порядка, принятая в качестве начального приближения.

Далее определяют экспоненциальную среднюю второго порядка для прогнозируемого периода по следующей формуле:

$$S_t^{[2]}(y) = \alpha * S_t^{[1]} + (1 - \alpha) * S_{t-1}^{[2]}(y)$$

$S_t^{[1]}$ - экспоненциальная средняя первого порядка для прогнозируемого периода;

$S_{t-1}^{[2]}$ - экспоненциальная средняя второго порядка, принятая в качестве начального приближения.

Прогноз сумм конкретного искомого показателя записывается уравнением прямой:

$$y_t^* = a_0 + a_1 * t$$

На основе данной формулы и определяется прогнозируемое значение налога на прибыль.

Отличие от линейной трендовой модели заключается в определении параметров a_0 и a_1 , которые определяются по формулам:

$$a_0 = 2 * S_t^{[1]}(y) - S_t^{[2]}(y)$$

$$a_1 = \frac{\alpha}{1 - \alpha} * [S_t^{[1]}(y) - S_t^{[2]}(y)]$$

Таким образом, планирование прибыли и величины налога на прибыль является неотъемлемой задачей налогового планирования и важной частью аналитической деятельности предприятия [1]. Не смотря на многообразие методик прогнозирования, все они отвечают разным условиям: одни осуществляют прогноз на краткосрочную перспективу, другие на долгосрочную; одни применимы только на производстве, другие в коммерческих организациях. Поэтому важным моментом налогового планирования является правильный выбор метода прогнозирования.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Лермонтов, Ю.М. Изменение порядка налогообложения прибыли организаций и их влияние на налоговую нагрузку [Текст] / Ю.М. Лермонтов // Налоговый вестник. - 2003. - №11. - С.3-7.
2. Рюмин, С.М. Налоговое планирование: общие принципы и проблемы [Текст] / С.М. Рюмин // Налоговый вестник. - 2005. - №2;

Золочевская Елена Юрьевна

Северо-Кавказская академия государственной службы
344007, г. Ростов-на-Дону, ул. Пушкинская, д. 70

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

Тел.: 8(863)240-70-61

E-mail: rector@skags.ru

НАУЧНОЕ РАЗВИТИЕ ЭКОНОМИКИ И УПРАВЛЕНИЯ ПРЕДПРИЯТИЕМ

УДК 338.462

А.В. ГРАЧЕВ

ЭКОНОМИКО-ФОРМАЦИОННЫЕ ЦИКЛЫ КРИМИНАЛИЗАЦИИ ЭКОНОМИЧЕСКИХ ОТНОШЕНИЙ

В статье автором рассмотрена проблема генезиса теневой экономики в сопоставлении с эволюцией общественно-экономических формаций. Обоснована гипотеза о наличии экономико-формационных циклов криминализации экономики, в рамках которых криминальное экономическое поведение проходит стадии девиации, конкуренции, институализации и легализации.

Ключевые слова: *циклы, криминализация экономических отношений, теневая экономика, формации.*

In the article the author considers the problem of the genesis of the shadow economy in relation to evolution of the socio-economic formations. The hypothesis about the presence of economic-formational cycles of criminalization of the economy in which economic behavior is criminal under deviation, competition, the institutionalization and legalization.

Key words: *cycles, criminalization of economic relations, the shadow economy, formation.*

Криминализация экономики и основная форма проявления данного феномена – теневая экономика – явления, которым уделялось достаточно много внимания отечественных и зарубежных исследователей различных отраслей науки. Вместе с тем, исторические аспекты развития криминализации экономических отношений изучены слабо, несмотря на то, что именно ретроспективный исторический анализ любого явления – метод, позволяющий выявить закономерности в развитии изучаемого объекта, необходимые для последующей разработки прогнозных оценок его динамики. Данный тезис справедливо относится и к такому слабо изученному аспекту теневой экономики, как генезис ее развития в долгосрочной исторической ретроспективе, что определяет актуальность проведения подобных исследований.

На наш взгляд, историю развития общества и экономики можно рассматривать через призму периодической криминализации и декриминализации видов экономической деятельности, форм собственности и экономических отношений. Традиционно выделяемые экономические формации развития общества при этом следует рассматривать как «экономико-формационные циклы криминализации экономических отношений».

Нет вечного, неизменного понятия криминальная экономика, содержательно оно претерпевало существенные коррективы в процессе развития общества. Такое положение вещей хорошо объясняется с позиций динамичности социальных норм и экономического детерминизма. Грани между преступным и легальным, деструктивным и конструктивным изменчивы, и их изменения зависят как от изменений в жизни общества, так и от характеристик общественного и экономического сознания, от изменений общественной морали и культуры. В опубликованном в 1848 г. «Манифесте Коммунистической партии» Карл Маркс и Фридрих Энгельс подчеркивали значение экономического детерминизма. Преступность рассматривалась ими как побочный продукт экономических условий. Маркс утверждал, что способ производства материальной жизни определяет общий характер социальных, политических и духовных процессов. Когда способ производства материальной жизни приходит в противоречие с существующими производственными отношениями и отношениями собственности, люди в рамках такой системы оказываются поработенными. Изменение экономической основы общества приводит к изменению всей социальной

надстройки. Между тем отдельные индивиды в рамках общества могут столкнуться с неадекватностью возможностей и различными дилеммами, что угрожает существующей системе ценностей. Одним из следствий такой ситуации может стать преступление. И чем больше существующий и утвержденный нормами права экономический уклад не соответствует внутренним потребностям экономических агентов, тем выше риск девиантного по отношению к данным нормам поведения [12].

Каждой общественной формации соответствует определенный базисный тип экономических отношений, который впоследствии при переходе к новой формации, вследствие неэффективности для экономически активного большинства и нарастания общественных противоречий, становится незаконным или неформальным. Одновременно деструктивные для государства, но эффективные для общества экономические отношения, в рамках прежней формации находящиеся под запретом, при переходе к новой формации декриминализируются (таблица 1).

Таблица 1 - Генезис криминализации базисных экономических отношений в эволюции общественно-экономических формаций

Генезис криминализации экономики		Источники регламентации хозяйственной деятельности
Декриминализуемые базисные экономические отношения	Криминализуемые базисные экономические отношения	
Первобытнообщинная формация		
-	-	Общинные монономы
Рабовладельческая формация		
<i>Отношения частной собственности</i> Торговля людьми Классовое деление общества Эксплуатация рабов	Общинное распределение результатов труда Права рабов	Рабовладельческое право (Законы Хаммурапи, древнегреческие законы, римское право)
Феодалная формация		
Частная собственность крестьян и ремесленников на результаты своего труда	Частная собственность эксплуататора на жизнь крепостного	Феодалное право (Каноническое право, нормы христианской этики, цеховые уставы)
Капиталистическая формация		
Теологические запреты в экономике Ростовщичество Труд как средство обогащения Ценовая, продуктовая, инновационная конкуренция Разделение собственности и управления капиталом Право выбора сферы, вида и способа осуществления хозяйственной деятельности	Собственность землевладельцев на крестьян (крепостных) и результаты их труда Прикрепление трудящихся к земле Монополия государства и крупных собственников на производство отдельных видов товаров Наследственное классовое и профессиональное разделение хозяйствующих субъектов	Капиталистическое право (Нормы протестантской этики, современные государственные и надгосударственные нормативно-правовые акты)
Социалистическая формация		
Распределение результатов труда в соответствии со вкладом каждого участника трудовой деятельности Общественная (социалистическая) собственность	Отношения частной собственности	Базисные труды марксистско-ленинской теории, законодательство СССР

Противоречия рабовладельческого способа производства разрешались феодальными революциями. Противоречия феодального общества разрешались революциями буржуазными. В российской истории имела место революция социалистическая, призванная разрешить противоречия капиталистического хозяйства. При этом происходящие в периоды социально-экономических трансформаций политические революции, можно рассматривать как приход к власти носителей и сторонников более прогрессивных, находящихся под запретом норм, регламентирующих организацию и способы ведения хозяйственной деятельности, которые ускоряли процесс смены способов производства. Восприняв

созданные в предыдущей формации материальные предпосылки (формально и неформально), они способствовали коренным преобразованиям в производительных силах и доведению их до адекватного новому строю состояния как в технико-технологическом, так и в организационном смыслах.

На основе историко-экономического анализа развития экономических отношений проведем анализ изменения границ легального и нелегального при переходе общества от одной общественно-экономической формации к другой.

Характерными особенностями хозяйствования первобытнообщинной формации являлись общая собственность на труд и его результаты, а также их равное распределение среди членов общины. Полученный продукт, добытый охотой и рыбной ловлей, собирательством плодов, составлял общую собственность общины и делился среди членов рода поровну, с учетом заслуг каждого охотника, добытчика первобытного хозяйства. Частная собственность являлась незаконной. Ее в принципе не было, так как собирательное хозяйство прибавочного, избыточного продукта, как правило, не приносило.

Следующий эволюционный этап развития первобытного общества связан с переходом от присваивающего хозяйства (охота, рыболовство, собирание плодов) к производящему — скотоводству и плужному (пахотному) земледелию. Этот процесс получил название неолитической революции. Главным последствием неолитической революции явился рост богатства: земледелие и скотоводство позволяли получить избыток продукта (прибавочный продукт), которого не могло обеспечить присваивающее хозяйство. На этой основе возник регулярный обмен продуктами между племенами, дававший возможность накопления новых богатств, которые ранее, при натуральном хозяйстве, были недоступны.

Излишек продуктов производства создавал также возможность привлечения дополнительной рабочей силы, требующейся для ухода за скотом и обработки полей. Источником дополнительной рабочей силы, прежде всего, являлись плененные члены соседних общин, труд которых стал активно использоваться. Кроме того, со временем происходит накопление излишков у некоторых членов общины, что приводит к зарождению института долговых обязательств, который, в свою очередь, приводит к труду должников не только для общины, но и для «займодавца». Такие отношения в период зарождения и расцвета первобытнообщинного строя были запрещены так называемыми «табу». Одним из важных факторов, стимулирующих процесс неравномерного распределения имущества, было разделение труда. Например, скотоводство легче, чем земледелие, давало устойчивый прибавочный продукт, что приводило к накоплению такого продукта сначала у племени в целом, а затем у отдельных семей внутри племени [4]. Общественная собственность рода переходит постепенно в частную собственность отдельных семей, ставших самостоятельными хозяйственными единицами. Это, в свою очередь, приводит к зависимости одних членов общины от других. При этом «узаконивание» неравенства происходит не только на основе разделения людей на свободных и рабов, но и на основе разделения функциональных обязанностей внутри общины, появления аппарата управления, монополии на власть отдельных семей, формирования касты жрецов и т.п.

В итоге трансформацию общества от первобытнообщинного строя к рабовладельческому можно характеризовать институализацией и формализацией имущественного неравенства и частнособственнических отношений. Общество в лице экономически могущественного класса и власти формально оформило свободу одних включать в свою собственность других субъектов как рабовладельческое право. Рабовладение разрешало одним владеть чужой жизнью вместе с живым и прошлым трудом, других (рабов) лишало всех прав.

Следует отметить, что в рассматриваемую эпоху появился еще один немаловажный фактор, послуживший развитию теневой экономики как хозяйственной деятельности, не отвечающей требованиям закона и формальных норм. Если в ранних первобытнообщинных обществах нормы принимались и утверждались с участием всей общины и базировались на мононормах — традициях данного племени, отвечающих интересам всего племени, то после

функциональной дифференциации общества разработка и утверждение норм становится прерогативой «властимущих» членов общины, аппарата управления. В итоге сформировалась самая важная предпосылка развития хозяйственной деятельности вне рамок формальных правил - разрыв между интересами власти и экономически могущественного класса, формализованных в нормах, и интересами всего общества. Как впоследствии отмечали крупнейшие представители эпохи Просвещения «в государстве, где право является просто возведенной в закон волей правителя, жизнь, собственность и свобода подданных гарантируется не лучше, чем в условиях полного беззакония» [17].

Феодальные отношения не возникли на пустом месте в момент трансформации общества и его хозяйственной системы, а из теневого и неформального перешли в рамки законных.

Так восстание Спартака в 74-71 г. до н.э. в данном контексте является не чем иным, как неформальным протестом рабов против существующих формальных правил ведения хозяйственной деятельности с целью их изменения.

Законы Петелия и Папирия полностью криминализировали долговое рабство в Древнем Риме, оставив законным использование только рабов-иноплеменников. Одновременно данные законы послужили поводом перехода из категории рабов в категорию земледельцев - арендаторов земельных участков (колонов) значительной части населения Римской империи. Свободный арендатор заключал контракт с частным лицом или государством на определенное время. Съемщик был привязан к земле, но лишь до конца ее найма, обозначенного в условии контракта. Но по согласию обеих сторон можно было пролонгировать контракт из года в год, причем не требовалось перезаключать контракт, что стало позже основой в прикреплении мелких колонов к участку, который они обрабатывали [16]. Труд колонов, несмотря на имевшиеся в то время ограничения по его использованию, был более эффективным по сравнению с трудом рабов. Этот факт в совокупности с уменьшением притока рабов из-за уменьшения военной мощи империи и усиления оказываемого ей сопротивления стал причиной широкого использования колонов.

В IV в. н.э. эдикт Константина «О беглых колонах» (371 г. н.э.) и эдикт Валентина I (392 г. н.э.) запретили свободным арендаторам, сидящим на чужих землях, оставлять арендуемые участки, а землевладельцам было запрещено отчуждать свои земли отдельно от колонов, сидящих на них. В результате колоны из свободных людей превращаются в крепостных, в «рабов земли». Прикрепление колонов к земле стало пожизненным и потомственным. Колон становится связанным с землей, которую он сам по своей воле не может оставить и от которой не может быть оторван против своей воли. Колон имеет право вступить в брак, иметь собственное имущество. Но он прикреплен к земле, притом не только лично: дети его также становятся колонами [5].

Фактором развития феодальных отношений стало принятие закона о замене части денежных налогов натуральными. Данный нормативный акт, по сути, выводил из «тени» широко используемую практику трудовой повинности колонов взамен уплаты денежных долгов. На поздних этапах рабовладельческого строя широкое применение получили неформальные практики экономического принуждения рабов к труду, связанного с возможностью выкупить свою свободу за счет части средств, оставшихся у раба после выполнения им всех обязательств перед хозяином.

В итоге еще в рабовладельческом Риме зарождается феодальный порядок, феодальные производственные отношения. В этом сложном процессе раб поднимается в своем социальном статусе, свободный крестьянин, напротив, опускается.

Сформировавшееся феодальное право (крепостничество) формально разрешило одним субъектам (феодалам) владеть чужим живым и прошлым трудом. Других, подневольных субъектов (вассалов) экономически могущественный класс отчуждал от плодов своего труда, живого и, тем более, прошлого. Однако жизнь крепостных юридически больше не являлась собственностью феодала.

Таким образом, феодальные отношения, в рамках которых крепостной получал в

собственность часть результатов своего труда, оставшихся после уплаты всех обязательств (отработанный рента (оброк), натуральная рента (барщина), денежная рента) феодалу, родились на основе декриминализации права собственности находящегося в зависимости крепостного на часть результатов своего труда. Одновременно было криминализовано право собственности феодалов на жизнь крепостных, или иными словами рабство. Это создавало определенную заинтересованность крепостного крестьянства в результатах своего труда, что вело, по сравнению с трудом рабов, к росту его производительности.

Исторический анализ эволюции институтов рабства и работорговли позволяет выявить наиболее яркий пример генезиса степени криминальности базисных экономических отношений. По мере развития общества рабство и работорговля из легальной сферы экономики, более того, из базисной формы экономических отношений в государствах древнего мира, перешли сначала в серый (криминализованный), а затем в черный (криминальный) сегмент теневой экономики.

Капитализм как система сложился в результате формализации тех экономических практик, которые в средние века считались по большей части неформальными. Неформальная хозяйственная деятельность в период феодализма, прежде всего, была направлена против или велась в обход несправедливых «кабальных» законов государства, церковных канонов и прочих феодальных норм, действующих на определенной территории, защищающих интересы государства, церкви и феодалов.

Так в качестве незаконных практик, применявшихся в средние века, можно указать на произвольные экспроприации земель феодалами, введение ими податей и иных сборов, грабеж чужих или своих собственных крестьян. Каноническое право, нормы христианской этики, правила цеховых уставов в качестве неформальных видов экономической деятельности рассматривали ростовщичество, нарушение норм регулирования цен, оплаты труда, количества учеников и подмастерьев, стандартов качества продукции и мастерства. Ростовщичество в христианских странах являлось прообразом «беловоротничковой» преступности. Известный западный специалист Терстеген определяет «беловоротничковую» преступность как антиобщественное, нацеленное на обогащение поведение, которое лицами, занимающими социально престижное положение, практикуется в рамках своей профессии таким образом, что они при одновременной предпосылке законопослушного поведения всех остальных злоупотребляют общественным доверием, которым обязательно пользуется их группа [6]. В средние века, несмотря на то, что согласно каноническому праву ростовщичество было запрещено, фактически им занимались, не афишируя этого, не только светские, но даже церковные феодалы, то есть те, кто пользовался безграничным доверием в обществе того времени [10].

На поздних стадиях феодализма в некоторых странах получили широкое распространение внеправовые (из-за отсутствия регламентирующих их норм) формы теневой экономики. Так, например, во времена великих географических открытий (конец XV–XVII вв.) были сравнительно быстро захвачены огромные территории в Мексике, Перу и других странах с расположенными там очагами древних цивилизаций (ацтеков, инков, майя и др.). Завоеватели из Испании и Португалии захватывали и грабили несметные богатства храмов и дворцов, за бесценок скупали пряности, ткани, жемчуг и др. Все это везли в Европу, где продавали в разных странах. Доходность от этих операций составляла 300–400 %, а порой и все 800 %, однако никаких отчислений в казну государств не поступало. Королевская власть и феодалы Испании и Португалии из-за отсутствия регламентирующих правовых норм в данной сфере не могли пользоваться полученными средствами. Золото и серебро уходило из этих стран бесследно, в то время как Англия, Франция и Голландия, где налогообложение доходов мореплавателей и колонизаторов было четко регламентировано и, более того, данные виды деятельности были под протекцией государства, использовали полученные средства на развитие промышленности, открытие новых земель, создание колониальных империй [7].

Рассеянная мануфактура в эпоху феодализма представляла «подпольную» оппозицию

легальному цеховому ремеслу. Казнокрадство и коррупция поразили государственный аппарат всех абсолютистских держав. Пиратство процветало в XVI — XVIII вв. в Средиземном и Карибском морях, в Индийском океане, нанося чувствительные удары по морским путям. Эта теневая деловая активность была реакцией на наступление власти денежного богатства, которое, однако, еще не имело институционального фундамента.

Протестантизм легитимировал стремление к максимизации прибыли в качестве общепризнанной нормы поведения, труд стал трактоваться как законное средство приобретения богатства, ценовая, продуктовая, инновационная конкуренция перестала рассматриваться как незаконные практики, ростовщичество стало законным делом, способствовавшим развитию банковского бизнеса, источником кредитования промышленности. В то же время наиболее криминальные виды деятельности (пиратство, коррупция), мешавшие эффективному функционированию капиталистической экономики, были постепенно поставлены вне правовых рамок.

Однако формирование класса крупных собственников еще не означало переход к капитализму. Капитализм на ранних стадиях развития привел не к затуханию теневой экономики, а к ее росту с эффектом мультипликатора. Вопреки общему мнению, будто предпринимательство нового времени сразу и решительно рвет с феодальным консерватизмом, крупный бизнес эпохи меркантилизма развивался не в оппозиции абсолютной монархии, а, напротив, под ее покровительством.

Формирование новых институтов отставало от ломки старых. Возникающий класс мелких и средних собственников чувствовал себя стесненно в рамках старых правил и начинает внедрять новые «правила игры» в экономическом поле, что требует преодоления сопротивления старого класса лиц, владеющих собственностью – государства и феодалов [7, 98]. Один из ведущих современных исследователей теневой экономики Э. де Сото рассматривает генезис капитализма в Западной Европе как своеобразную «криминальную революцию» против отжившей меркантилистской регламентации. По его мнению, меркантилизм как тип экономической политики, господствовавшей в Европе в XVI–XVIII вв., был политизированной системой хозяйства, в которой поведение предпринимателей подлежало детальной регламентации (прежде всего, в форме патентов и лицензий на производство и торговлю какими-либо товарами). Государство не позволяло потребителям решать, что должно производиться; оно оставляло за собой право выделять и развивать те виды экономической деятельности, которые считало желательными, и запрещать или подавлять кажущиеся ему неподходящими. Нарушители этих правил рисковали подвергнуться расправе со стороны либо государственных чиновников, либо самих владельцев монопольных привилегий. Однако натиск нелегального конкурентного производства неуклонно возрастал: контрабандисты предлагали дешевый безакцизный товар, мелкие предприниматели производили нужные потребителям товары, невзирая на королевские патенты, подкупленные чиновники закрывали глаза на учащающиеся нарушения. В конце концов, мирным ли (как в Англии) или насильственным (как во Франции) путем, меркантилистская система была сломлена. Монополии лишились правовой защиты и практически все получили свободный доступ к предпринимательству: «...людям развязали руки, и их энергия направилась не на борьбу с государством, а на производительный труд [15]. Отметим, что по аналогичным сценариям происходило развитие капитализма не только в Европе, но и в других странах, например в Японии. «Отмирание» японского феодализма и формирование капиталистических отношений также происходило с внедрением и развитием в стране теневой экономики в XVIII–XIX веках. В это время в Японии царил произвол, купцы и ростовщики не платили налогов, избегали инвестиций в промышленность страны [9].

Таким образом, теневая экономика стала тараном капиталистической революции.

Переход общества от капиталистического способа хозяйствования к социализму (таких практик на настоящий момент не так много), который мы можем анализировать на примере российской истории, не был основан на легализации теневых форм хозяйствования.

Этот переход в большей степени основан на теоретических разработках социалистического и коммунистического толка, являющихся неприемлимыми для существующих в то время политических и экономических укладов и вследствие этого запрещенных законодательно. Этапы девиации, конкуренции и институализации социалистических норм были сугубо теоретическими. До 1917 года социалистические нормы не были апробированы на практике. Однако, несправедливая система распределения национального дохода и «консерватизм» царского режима, не готового к либеральным реформам, в совокупности с тяжелым экономическим положением страны в период первой мировой войны привели к революционным изменениям. Как определил академик Петраков Н.Я. «в 1917 году разрушался несправедливый капитализм во имя создания общества всеобщей социальной гармонии» [13]. В результате были криминализованы отношения частной собственности и юридически легализована народная общественная собственность на средства труда и его результаты.

Уже в 70-х гг. XX века наблюдается обратная тенденция, а именно начинается рост теневых экономических отношений, главной особенностью которых является формирование частной собственности. Развитие прото-рыночных теневых отношений в номенклатурной среде вело к формированию отношений частной собственности, постепенно сближающихся с институтами современного рыночного хозяйства. Хотя формально собственность считалась «общенародной», фактически все больший объем прав собственности переходил к тем, кто ею распоряжался в процессе торгов на административном рынке. Именно эта тотальность теневых рыночных связей облегчила рыночную модернизацию 1990-х гг. – многие рыночные институты не создавались «с нуля», а лишь трансформировались из теневых в легальные [11]. Проведенный анализ подтверждает нашу гипотезу о циклическом развитии криминализации экономических отношений. В рамках одного экономико-формационного цикла общество из состояния, в котором под криминализацию подпадает около 10% процентов деяний переходит в состояние, при котором криминализованная сфера составляет уже более 80%. Если на начальных этапах цикла криминализации теневая экономика является своего рода формой девиантного общественного поведения и воспринимается большинством крайне негативно, то для завершающих этапов теневая экономика – это обычная и даже необходимая форма деятельности. Криминальное экономическое поведение из специфической стороны экономической жизни превращается в обязательное условие для проявления любой хозяйственной активности. Фактором цикличности криминальной экономической деятельности как формы девиантного поведения является изменение норм, регламентирующих хозяйственную деятельность. Нормы, как границы между криминализованными видами деятельности и легальными, не всегда справляются со своими функциями. Одной из причин этого является стремительное развитие общества, в условиях которого нормы иногда не успевают за общественным прогрессом. Возникает состояние аномии – кризисное состояние какой-либо сферы отношений, связанное с бездействием прежних норм и неформальностью новых, вытесняющих старые. Однако по мнению основоположника теории социальной аномии Э. Дюркгейма существует сфера общества, где аномия является хроническим явлением: это «коммерческий и промышленный мир» - иными словами, экономическая сфера общества. «В промышленном мире, - пишет он, - кризис и состояние аномии суть явления не только постоянные, но можно даже сказать, нормальные» [1].

Несмотря на это, норма всегда была и будет необходимым условием общественного и глобального порядка и всегда будет преступаться субъектами этого порядка. При этом важно понимать не только то, что социальная норма всегда подвижна, условна и не абсолютна, будь то норма экономическая, правовая, политическая, религиозная, моральная и т.д. Норма есть необходимый, но не достаточный элемент социальной регуляции. Любая норма производна от общественно-признанной и актуальной ценности: обесценивается ценность - ослабевает норма. Следовательно, вопрос устойчивости и социальной силы нормы - это вопрос устойчивости ценности, закономерности ее циклического воздействия на общество

(возникновение, рост, обесценение).

Поскольку законодательные нормы призваны отражать волеизъявление большинства, рождение новых норм, новых «правил игры» обычно происходит с нарушением закона в форме *девиации* по отношению к общепризнанным нормам. На следующей стадии происходит *конкуренция* формальных (законных и общепризнанных) и новых теневых (незаконных) норм и практик хозяйствования. В конкуренции старых формальных и новых неформальных правил хозяйственной деятельности «выживают» лишь такие новые правила, использование которых обеспечивает сильные преимущества в сравнении с традиционным укладом. Главным принципом в конкуренции формальных и неформальных правил выступает принцип минимакса. Принцип минимакса заключается в том, что хозяйствующие субъекты при выборе между формальными и неформальными нормами, выбирают ту, которая позволяет, с одной стороны, максимизировать полезность (выгоду), а с другой – минимизировать издержки (затраты). Если требованиям принципа минимакса наиболее полно удовлетворяют неформальные правила, то с большей вероятностью будет сделан выбор именно этих правил, чем формальных. Далее происходит *институализация* (закрепление в правилах поведения общества) теневых практик, более конкурентоспособных по сравнению с формальными. Неформальные правила, институализированные в обществе, не требуют внешнего принуждения, они «самопринудительны» [2]. Данное явление можно объяснить с позиций самодетерминации криминального экономического поведения на основе эффекта «частоты- зависимости». Данный эффект был описан в работах У. Витта, который обосновал, что «действие эффекта частоты зависимости проявляется в закреплении (фиксации) определенного типа выбора (способа решения задачи) в поведении экономических единиц по причине того, что именно такой выбор (способ решения) осуществляется в обществе наиболее часто» [3]. Отсюда, если в своей хозяйственной практике человек наиболее часто наблюдает, что окружающие его люди предпочитают криминальные или теневые формы экономической деятельности легальным, то вероятность того, что он в аналогичной ситуации будет действовать таким же образом, весьма высока. Общественная институализация нормы еще не означает, что норма будет закреплена в законах (формализована). Так как «выгодность» для общества не тождественна «выгодности» для государства. В этой связи, существует два варианта дальнейшего развития нормы. Либо государство *легализует* норму, что автоматически декриминализирует часть хозяйствующих субъектов ее использующих, либо нет, что оставит в «тени» тех, кто использует в своей деятельности неформальные нормы и соответствующие им практики хозяйствования, что приведет к хаосу и потере государством управляемости экономической системы, учитывая масштабность теневого сектора.

Однако для субъектов власти выгоднее подчиняться навязанным им правилам, чем оказаться в мире без правил. Исторический анализ развития общества и экономики свидетельствует, что рано или поздно новые неформальные нормы, выдержавшие конкурентную борьбу и институализированные в экономической системе, становятся формальными. И, несмотря на то, что теневая экономическая деятельность не несет в качестве своей цели изменение политического строя в открытой форме, историческая ретроспектива показывает, что практически все революции, приведшие к свержению власти, были связаны с изменением текущих экономических укладов, препятствующих эффективным формам хозяйствования. Стоит понимать и то, что переход от одной общественной системы к другой всегда вызывает всплеск маргинальных, опасных для общества форм социально-экономических отношений. Если их удастся локализовать, то общество благополучно минует кризисный период своего развития (как это было в Западной Европе нового времени). Если же маргинальные отношения разрастаются, то может произойти цивилизационная катастрофа, отбрасывающая общество назад, как это было в 90-е гг. в России.

Это связано еще и с тем, что отжившие экономические институты еще долго продолжают действовать, сохраняя потенциальную возможность пережить второе рождение,

поэтому разрастание теневых отношений часто означает регенерацию пережитых институтов, что ведет к торможению общественного развития.

Перефразируя известное высказывание Эмиля Дюркгейма о преступности как функции общества, можно отметить, что высокий уровень преступности в экономической сфере подводит общество и государство к осознанию необходимости коренных социальных перемен (прежде всего в сфере пересмотра действующих формальных норм), пониманию их неизбежности. И чем раньше это будет осознано, тем быстрее оно сможет снять глубинные социально-экономические противоречия, которые кроются в несовершенстве, а чаще в явной порочности сложившихся в хозяйственной жизни общественных отношений, и достичь устойчивого развития [8].

Проанализированный генезис криминализации экономических отношений в долгосрочной исторической ретроспективе позволяет сделать вывод о том, что с позиций управления обеспечением экономической безопасности государства в части противодействия криминализации экономики важно:

- обеспечение постоянного максимального удовлетворения интересов хозяйствующих субъектов, как в разрабатываемых нормах, регламентирующих их деятельность, так и в практике применения норм;

- погашение бифуркационных скачков развития экономической системы путем обеспечения умеренной динамики формальных норм на основе мониторинга качественных и количественных индикаторов теневого сектора.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Durkheim E. Les formes elementaires de la vie religieuse [Text]. - Paris, 1912
2. Knight J. Institutions and Social Conflict. Cambridge [Text]. - 1992
3. Witt U. Evolution in Markets and Institutions [Text]. - 1993
4. Аврутин, Е.Ю. Эффективность деятельности органов внутренних дел Государственно-правовые, социальные и организационные аспекты изучения, оценки, проектирования: Дис...д.ю.н.: 12.00.02. [Текст] // Аврутин Е.Ю. – СПб, 1998
5. Большая советская энциклопедия [Электронный ресурс] // Режим доступа: <http://slovari.yandex.ru/dict/bse/article/00064/34100.htm>
6. Кайзер, Г. Криминология. Введение в основы. Пер. с нем. [Текст] / Г. Кайзер. - М., 1979.
7. Каутский, К. Экономическое учение Карла Маркса. [Текст] / К. Каутский. - СПб.: Изд. Врублевского, 1907
8. Колесников, В.В. Криминальная Россия [Электронный ресурс] / Федеральный информационно-аналитический журнал «Сенатор» // Режим доступа: <http://www.senat.org/nova/txt4.htm>
9. Кузнецова, О.Д. История экономики [Текст] / О.Д. Кузнецова, И.Н. Шапкин. – М.: ИНФРА–М, 2005. – 416 с.
10. Латов, Ю.В. Экономика вне закона. Очерки по теории и истории теневой экономики [Текст] / Ю.В. Латов. - М.: МОНФ, 2001
11. Лозинский, С.Г. Средневековые ростовщики. Страницы из экономической истории церкви в средние века. [Текст] / С.Г. Лозинский - Петроград, 1923
12. Маркс К. и Энгельс Ф., Соч., т. 20
13. Петраков, Н.Я. Русская рулетка: экономический эксперимент ценою 150 миллионов жизней. [Текст] / Н.Я. Петраков– М., 1998
14. Семенов, В.Ф. История средних веков [Текст] / В.Ф. Семенов. - Москва, 1975
15. Сото Э. де. Иной путь. Невидимая революция в третьем мире. [Текст] / Сото Э. де. - М.: Catallaxy, 1995
16. Тиббон, Э. История упадка и крушения Римской империи. [Текст] / Э. Тиббон. - М.: Наука, 1994
17. Фюстель де Куланж Н.Д. Римский колонат. [Текст] // Фюстель де Куланж Н.Д. - СПб., 1908

Грачев Александр Владимирович

ФГОУ ВПО «Санкт-Петербургский университет МВД России»

197371, г. Санкт-Петербург, пр. Королева, д. 46, корп. 3

Кандидат экономических наук, старший преподаватель кафедры «Бухгалтерского учета, анализ и аудит»

Тел.: +7 (812) 495-23-11, 89052051387

E-mail: grachevalexunder@rambler.ru

ИНСТИТУЦИОНАЛИЗАЦИЯ ЭНЕРГОЭФФЕКТИВНОСТИ КАК ФАКТОР МОДЕРНИЗАЦИИ РОССИЙСКОЙ ЭКОНОМИКИ

Представлены способы повышения энергоэффективности российской экономики в разрезе субъектного состава отношений. Предложены институциональные меры снижения неэнергоэффективности потребительского поведения. Акцент сделан на совершенствовании способов структурирования отношений и механизмов финансирования энергоэффективности в промышленности и бюджетном секторе с помощью энергосервисных контрактов.

Ключевые слова: стимулирование, стандартизация, нормирование, энергорасточительность, энергоаудит, тарифообразование, эффект экономики, капиталоемкость, муниципальный энергосервисный контракт, энергоменеджмент.

Methods of energy efficiency rising of Russian economy, with a breakdown into the subjective body of treatment are presented. Institutional reduction measures of energy inefficiency of customer behavior are offered. The accent is made on rationalization of structuring methods of treatment and financing tools of energy efficiency in industrial and budget sector through the energy's service contracts.

Key words: stimulation, standardization, measurement, misallocation waste, energy audit, tariff making, savings effect, capital intensity, public energy performance contract, energy management.

Повышение уровня экономического развития государства сопровождается снижением энергоемкости ВВП. В этом заключается статистическое проявление закона повышающейся энергоэффективности - путь к благосостоянию лежит только по дуге снижающейся энергоемкости.

Энергоемкость ВВП России в 1,7 раза превышает аналогичный показатель в Китае, в 7 раз – в США и в 12 раз – в ЕС. Существует два пути снижения энергоемкости экономики: первый - крайне капиталоемкий путь наращивания добычи нефти и газа и строительства новых объектов электрогенерации, требующий значительных инвестиций в генерирующие мощности и транспортную инфраструктуру; второй - существенно менее затратный, связанный с обеспечением экономического роста в стране за счет повышения эффективности использования топливно-энергетических ресурсов (энергоэффективности).

Энергоэффективность представляет собой комплекс мер направленных на использование меньшего количества энергии, чтобы обеспечить тот же уровень энергетического обеспечения зданий или технологических процессов на производстве.

Российская экономика обладает низкой степенью энергоэффективности. В результате исследования проведенного Мировым банком выяснилось, что на практике в ряде секторов на тонну стали, картона, сыра предприятия России тратят на 40 - 60% энергоресурсов больше, чем подобные предприятия в других странах. И это различие вытекает в 5-10% потерянной операционной прибыли [1].

Мировой банк подтверждает, что Россия может сэкономить до 45 % тепловой и электрической энергии от генерации, передачи и распределения до потребления в промышленности, бюджетном секторе и секторе домашних хозяйств. Если экономия составит 20%, то Россия выйдет на уровень средних используемых технологий во всем мире. Если же экономия составит 45%, то Россия выйдет на уровень лучших доступных технологий, которые существуют в коммерческом использовании во всем мире [2].

Имея столь весомый потенциал в сфере энергосбережения, экономика России остается энергорасточительна. Наибольший финансово и экономически оправданный потенциал повышения энергоэффективности находится в секторах конечного потребления энергоресурсов, который в случае реализации будет сопровождаться снижением потребления первичной энергии по всей цепочке производства и передачи ресурсов.

Потребление энергии – это пассивный и невидимый процесс. Большинство потребителей видят стоимость потребляемых ими энергоресурсов, т.е. потенциально могут заметить выгоду от экономии энергии, только когда оплачивают ежемесячные счета. Потребители, как правило, не связывают свои поведенческие стереотипы (в т.ч. в потреблении энергии) с ежедневными расходами. Отсутствие мотивации к энергосбережению в секторе домашних хозяйств вызвано недостаточным обеспечением информационными ресурсами по повышению энергоэффективности потребительского поведения.

Среди населения продвижению идей энергоэффективности способствуют как публичные, так и частные институциональные меры, вызывающие спрос на энергоэффективность. Можно выделить неформальные и формальные (публичные) институциональные меры стимулирования спроса на энергоэффективность. К неформальным относятся стратегии продвижения со стороны поставщиков энергии и энергосервисных компаний, центральным звеном которых является создание образовательных центров работы с населением; к формальным – стандарты и нормативы потребления энергии, закрепленные на уровне правовых (публичных) норм. Для поставщиков энергии создание механизмов повышения энергоэффективности потребительского поведения является способом увеличения денежных доходов. Мотивация проста – в результате более эффективного потребления энергии население сможет потреблять ее в меньшем объеме и тем самым снизит долю неплатежей.

Но проблему неэнергоэффективности не решить одним лишь изменением привычек граждан. Это важно, но для целей модернизации экономики повышение энергоэффективности требует структурных изменений рынка потребления электрических и тепловых энергоресурсов. Отношения в сфере энергопотребления требуют большей институционализации, прежде всего за счет нормирования и стандартизации энергосбережения на уровне публичных (государственных) институтов. Введение минимальных требований, которыми необходимо руководствоваться в области энергопотребления является обязательным условием для создания рынка энергоэффективности, развитие которого является необходимым условием модернизации экономики.

Сектор домашних хозяйств характеризуется низкой степенью охвата приборами учета энергоресурсов. Введение обязательного стандарта использования домашними хозяйствами приборов учета, прежде всего тепловой и электрической энергии, могло бы стать действенной мерой институционального характера, направленной на повышение эффективности использования энергии. Это связано с тем, что бесприборная система учета, основанная на расчетных нормативах потребления, никоим образом не связанная с фактическим потреблением ресурса нарушает эквивалентный обмен. А когда действия по достижению экономии со стороны потребителя и реальный платеж не связаны друг с другом то, по сути, экономить не выгодно. Таким образом, необходимым условием повышения энергоэффективности экономики является создание рыночных (эквивалентных) условий потребления энергоресурсов с применением систем учета потребления.

Однако создание условий (институционализация) энергоэффективности не может ограничиваться постановкой целей по стандартизации учета, путем обязательного и повсеместного применения приборов учета. Необходима увязка целевых ориентиров с механизмами финансирования поставленных задач перехода на приборный учет.

По данным Минэкономразвития, в случае установки в многоквартирном доме у всех потребителей приборов учета за счет предоставления трехлетнего кредита со стороны снабжающих организаций при ставке кредита в 12 % и с включением возврата кредита в тарифы на коммунальные услуги, уровень тарифа на каждую из услуг необходимо будет повысить на 3 %. Разницу в процентах, которые будут уплачивать потребители и стоимостью капитала для поставщиков готово субсидировать государство [3].

Подобное структурирование финансовых взаимоотношений при смене технологии учета энергоресурсов домашними хозяйствами поддерживает баланс интересов

потребителей и производителей энергии. А реализация данного стандарта потребления стимулирует развитие рынка производства и эксплуатации систем учета и регулирования энергопотребления. Нормирование как способ повышения энергоэффективности сектора домашних хозяйств отличается от стандартизации. С помощью норм устанавливается приемлемая мера потребления ресурсов, прежде всего для тех слоев населения, которые требуют социальной поддержки по льготной цене за тариф. К этой группе относятся одинокие люди, инвалиды, многодетные и неполные семьи, а также семьи, потерявшие кормильца, лица, имеющие доходы ниже прожиточного минимума. Превышение нормы потребления энергоресурсов, оплачиваемой по льготной цене, означает для потребителя сверхнормативное потребление и влечет за собой необходимость оплаты полной (нелюготной) цены. Например, людям, имеющим неполные семьи, могут предлагаться специальные льготные пакеты с дисконтом из набора энергоресурсов. Если такие семьи требуют более высокого потребления энергоресурсов, чем установлено для них специальными льготами, то в этом случае они будут оплачивать ресурсы по полной (нелюготной) цене. Речь идет о конкретных определенных значениях ресурсов, которые они способны и готовы потребить. Реализация подобного механизма помогает поддерживать равновесие между потребностями в энергоэффективности и возможностями социально незащищенных слоев населения, что не должно игнорироваться на пути к модернизации экономики. Таким образом, стандартизация потребления ресурсов будет способствовать созданию рыночных условий энергопотребления путем эквивалентного возмещения потребляемых ресурсов, а нормирование позволит учитывать возможности разных сегментов потребителей в рамках сектора домашних хозяйств. В конечном итоге это должно повысить энергоэффективность всего сектора домашних хозяйств.

Механизмы институционализации энергоэффективности действенные в секторе домашних хозяйств не могут рассматриваться как универсальные и с той же степенью результативности применяться в промышленности или бюджетном секторе. Реализация потенциала энергоэффективности в России предполагает построение институтов, способных обеспечить баланс интересов всех сторон участвующих в повышении эффективности использования энергоресурсов. Причем разный субъектный состав этих отношений предполагает нахождение разных институциональных мер поддержки трансакций.

Для повышения энергоэффективности промышленного сектора необходимы относительно более высокие капиталовложения, чем те которые требуются в секторе домашних хозяйств. Поэтому важно создать такие институциональные меры поддержки трансакций, которые учитывали бы специфику сделок по повышению энергоэффективности в промышленности. Больше внимание следует уделить аспектам структурирования сделок с целью адекватного распределения рисков и организации финансовых потоков между субъектами, участвующими в проектах по повышению энергоэффективности.

Начиная с конца 70-х годов 20 века в США, а потом и в других индустриально развитых странах получили распространение так называемые энергосервисные контракты (Energy Performance Contracting от англ. performance - исполнение) или перфоменс - контракты, направленные на построение эффективных и взаимовыгодных отношений между поставщиками энергии, потребителями, энергосервисными компаниями и инвесторами [3].

Перфоменс - контракты, предполагают организацию работы энергосервисной компании с заказчиком (промышленным предприятием) на принципах раздела экономии. Энергосервисной компанией может выступать как независимая инжиниринговая структура, оказывающая услуги в области повышения энергоэффективности, так и поставщик энергии, обладающий соответствующими компетенциями. Энергосервисная компания на свой риск обязуется провести определенные мероприятия по ресурсосбережению. Весь или часть полученного экономического эффекта от экономии средств предприятия за счет энергосбережения на время контракта остается в распоряжении энергосервисной компании.

Энергосервисная компания, являясь институциональной основой реализации проекта, обладает возможностью переуступки отдельных функций и контрактных обязательств,

передачи объектов во внешнее управление. При этом, технология повышения энергоэффективности в промышленности предполагает необходимость проведения энергоаудита или энергетического обследования предприятия с оценкой всех аспектов деятельности предприятия, которые связаны с затратами на топливо, энергию и ресурсы и представляет собой следующую последовательность этапов: а) выявление энергозатратности. Потенциал экономии 10-15% от первоначального объема потребления всех видов энергетических ресурсов. Предполагает небольшие капитальные вложения и несложные мероприятия; б) изучение потенциала энергосбережения с оценкой доли затрат и потерь в сетях и возможности снижения издержек по каждому из направлений энергопользования; в) реализация комплекса мер энергоэффективности с частичной сменой технологии или строительством принципиально новой технологии. Потенциал экономии до 50%; г) замер эффекта экономии.

Инвестирование в энергоэффективность помогает предприятиям модернизировать технологию снизить себестоимость и тем самым повысить конкурентоспособность. Однако высокая капиталоемкость мероприятий по повышению энергоэффективности ограничивает реальный спрос на подобные услуги за счет собственных фондов предприятий. Поэтому необходим внешний источник финансирования подобных проектов. Поставщиком капитала могут выступать как независимые инвесторы, так и энергоснабжающие организации.

Если в качестве инвестора в энергоэффективность выступает поставщик энергоресурсов, то механизм финансирования предполагает раздел экономии, образовавшейся в результате повышения энергоэффективности между поставщиком и потребителем (промышленным предприятием). При этом денежный эквивалент оплачиваемых потребителем энергоресурсов не меняется и остается на уровне, который существовал до повышения энергоэффективности предприятия. Предприятие сохраняет прежний уровень оплаты энергоресурсов в оговоренный энергосервисным контрактом срок. Этот срок должен быть достаточным для того, чтобы поставщику покрыть свои затраты на повышение энергоэффективности промышленного объекта и получить требуемую доходность. По завершении действия договора предприятие получает в собственность комплекс энергоэффективных технологий и начинает получать реальную выгоду от энергосбережения. При этом во время действия энергосервисного контракта, который имеет достаточно длительный срок реализации, расходы предприятия не увеличиваются – все инвестиции в энергосбережение финансирует поставщик энергии. Затраты на повышение энергоэффективности обладают высокой капиталоемкостью. Для того чтобы покрыть спрос на энергоэффективность со стороны промышленности или бюджетного сектора в масштабах всей страны, собственных средств поставщиков энергии для финансирования подобных мероприятий явно будет недостаточно. В свою очередь, отсутствие четких и прозрачных схем финансирования проектов в области энергоэффективности может снизить заинтересованность инвесторов в данных проектах, стать препятствием повышения энергоэффективности и дальнейшей модернизации российской экономики.

Любой инвестор при выборе участия или не участия в проекте ориентируется на его инвестиционную привлекательность, четкое структурирование, а также прозрачные рыночные условия его реализации. Когда инвестору качественно предложен механизм получения его инвестиционного дохода, инвестор определяет целесообразность вхождения в проект, ориентируясь при этом на свой горизонт инвестирования и ожидаемую доходность. Инвестирование в энергоэффективность как вид проектного финансирования предполагает построение DCF- модели, основанной на утверждении о том, что экономия, образовавшаяся в результате повышения энергоэффективности, формирует денежный поток. Таким образом, важным условием привлечения инвестиционных ресурсов в подобные проекты является грамотное финансовое проектирование повышения энергоэффективности в промышленности тем не менее этих мер явно будет недостаточно для того, чтобы вызвать инвестиционный интерес к финансированию энергоэффективности бюджетного сектора, как одного из основных потребителей энергоресурсов российской экономики. Специфика финансовых

взаимоотношений в бюджетной сфере предполагает иной подход к структурированию энергосервисных контрактов в бюджетном секторе.

По оценкам Европейского Банка Реконструкции и Развития в результате повышения энергоэффективности бюджетного сектора (школ, детских садов, медучреждений и др.) можно снизить потребление всех видов энергоресурсов бюджетной сферы на 40%. Подобные мероприятия требуют больших капитальных затрат, которые по своему характеру являются тем видом государственных расходов, которые в условиях финансового дефицита сокращаются в первую очередь. Привлечение инвестиционных ресурсов в повышение энергоэффективности бюджетного сектора возможно путем институционализации этих отношений за счет создания государственно-частных партнерств (public-private partnership) на концессионной основе. Концессия предполагает, что частный партнер (инвестор) берет на себя не только риски связанные с повышением энергоэффективности объектов недвижимости бюджетной сферы, но также и риски, связанные с содержанием и текущим ремонтом зданий, участвующих в реализации проекта повышения энергоэффективности. При этом управление зданиями бюджетного сектора осуществляется определенной инвестором энергосервисной компанией, в течение срока, достаточного для окупаемости вложенных средств. В течение этого периода муниципалитет осуществляет компенсационный платеж в адрес энергосервисной компании, которая отвечает за снабжение здания энергоресурсами и участвует в расчетах с энергоснабжающими организациями, фактически беря на себя функции управляющей компании. Важно чтобы компенсационный платеж в адрес энергосервисной компании оставался неизменным после осуществления капиталовложений и уменьшения реальных платежей в адрес энергоснабжающих организаций в течение срока достаточного для окупаемости инвестиций.

Институционализация энергоэффективности, таким образом, осуществляется в рамках трех секторов – основных потребителей энергоресурсов: сектора домашних хозяйств, промышленности и бюджетного сектора. Создание условий для повышения энергоэффективности включает в себя комплекс мер от нормирования и стандартизации в секторе домашних хозяйств до построения сложных структурных инвестиционных проектов на основе частно-государственных партнерств с использованием энергосервисных контрактов в бюджетном секторе. Модернизация экономики это макропроцесс, который должен сопровождаться модернизацией науки, а последняя в свою очередь должна быть увязана с технологической модернизацией. При этом всё это должно обеспечиваться экономическим ростом. Только подобная зависимость будет полезна для экономики. Для получения прироста ВВП и экономического роста нужно обеспечить значительное сокращение его энергоемкости, т. е. снизить уровень потребления топливно-энергетических ресурсов и в дальнейшем стабилизировать его. Это обстоятельство и определяет важнейшее значение повышения энергоэффективности за счет институционализации как фактора, который будет способствовать модернизации экономики.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Андрижиевский, А.А. Энергосбережение и энергетический менеджмент [Текст] / А.А. Андрижиевский, В.И. Володин. - М.: «Высшая школа». – 2005 – 150 с.
2. Костевич, Л.С. Исследование операций. Теория игр. [Текст]. / Л.С. Костевич. А.А. Лапко. - М. «Высшая школа», 2008 – 210 с.
3. Кузнецова, Е.И. Государственно-частное партнерство в реализации инновационной стратегии России: новые возможности для взаимодействия бизнеса и государства. Сборник «Государственно-частное партнерство в инновационных системах». [Текст] / Е.И. Кузнецова, Д.М. Зарецкая. - М: «ЛКИ», 2008

Малеев Г.В.

Северо-Кавказская академия государственной службы
344002, Ростовская область, г. Ростов-на-Дону, ул. Пушкинская, д. 70
Аспирант
Тел.: 41-70-68
E-mail: konfer_2005@mail.ru

Д.А. ЩЕРБАКОВ

ФОРМИРОВАНИЕ СИСТЕМЫ АНТИКРИЗИСНОГО УПРАВЛЕНИЯ НА ОСНОВЕ КОМПЛЕКСНОГО ВНЕДРЕНИЯ МЕТОДОЛОГИИ ПРОГРАММИРОВАНИЯ, ОРИЕНТИРОВАННОГО НА РЕЗУЛЬТАТ

Данная статья отражает содержание и порядок формирования системы антикризисного управления, в частности антикризисных инновационных программ на основе комплексного внедрения методологии программирования, ориентированного на результат. Впервые представлена специфика применения программирования, ориентированного на результат, система целевых критериев, а также методика оценки реализации программы.

Ключевые слова: *система антикризисного управления; программирование, ориентированное на результат; система целевых критериев..*

Given article reflects the maintenance and an order of formation of system of anti-recessionary management, in particular anti-recessionary innovative programs on the basis of complex introduction of methodology of the programming focused on result. Specificity of application of the programming focused on result, system of target criteria, and also a technique of an estimation of realisation of the program is presented.

Key words: *system anti-recessionary management; the programming focused on result; system of target criteria.*

В настоящее время процесс антикризисного управления предприятиями нельзя охарактеризовать как непрерывный и целенаправленный. Это относится, в том числе и к предприятиям АПК. Целенаправленное действие системы антикризисного управления при различной величине изменений внешних воздействий должно обеспечиваться соответствующей организацией системы. Под организацией в этом случае следует понимать структуру системы антикризисного управления и способы ее функционирования. Антикризисное управление АПК должно сводиться к своевременному прогнозированию возникновения проблем, регулированию и обеспечению расчетных характеристик и переменных при изменениях внешних условий. На практике мы сталкиваемся с тем, что их изменение лишь фиксируется, а процесс регулирования происходит в основном только на уровне субъектов АПК, тогда как необходима оптимальная поддержка предприятий со стороны общефедеральных и региональных органов управления. Это неизбежно приводит к дезинтеграции элементов системы, снижению уровня их функциональных связей [1].

Представляется целесообразным формирование системы антикризисного управления в АПК на основе комплексного внедрения методологии программирования ориентированного на результат (ПОР). При этом под внедрением ПОР подразумевается, прежде всего, не формальный алгоритм, который в качестве эксперимента внедряется в некоторых государственных управленческих структурах России с 2004 года, а именно методологический подход, позволяющий формулировать цели предпринимаемых управленческих действия, а также анализировать степень их достижения и сравнительную эффективность в рамках реализации различных стратегий. Иными словами предполагается распространение идеологии программирования и бюджетирования ориентированного на результат не только на процедуры формирования и исполнения бюджетов административно-территориальных единиц, но и на разработку и реализацию различных целевых инновационно-инвестиционных программ, в том числе превентивно антикризисного характера, а также на оценку деятельности различных институтов антикризисного управления в АПК (например, антикризисные управляющие). Готовность хозяйствующих субъектов (вне зависимости от наличия и глубины кризисных явлений на предприятии) к участию в целевых инновационно-инвестиционных программах в виде согласия и способности менеджмента, наряду со сложившейся и законодательно установленной

системой отчетности, реализовать подходы целеполагания и критеризации уровня деятельности согласно методологии ПОР может стать формальным условием отбора их участников. А критерием выбора антикризисного управляющего согласие на применение системы вознаграждения увязывающей уровень заработной платы и степень достижения заранее оговоренных целевых показателей в рамках программирования ориентированного на результат.

В работе рассмотрена специфика применения программирования ориентированного на результат, в рамках формирования антикризисных целевых инновационно-инвестиционных превентивных программ (АЦИИПП), и на ее основе сформулированы методические рекомендации по внедрению ПОР в системе антикризисного управления АПК. Особое внимание было уделено формированию системы целевых показателей АЦИИПП. Обычно в антикризисных программах в качестве целевых показателей выступают либо сохранение существующего производства (социальные цели с точки зрения сохранения рабочих мест и производства социально-значимых товаров) либо упорядочение процедуры санации (минимизации негативных последствий банкротства для социальной сферы, контрагентов и инвесторов). Очевидно, что такие целевые ориентиры, хотя и могут присутствовать в рамках АЦИИПП, но не являются определяющими. В работе разработана система целевых критериев, ориентированная на формирование долгосрочных устойчивых тенденций рационального использования ресурсов АПК при условии неснижения уровня социального благополучия территорий.

В качестве одного из таких интегральных показателей предлагается использовать индекс использования биоклиматического потенциала территории, на основе которого также можно оценивать степень инновационности деятельности предприятий АПК, в том числе в ходе реализации АЦИИПП.

$$IP = \left[\frac{ВКР_i + \left(\frac{\sum_1^n U_{ni}}{B_i} \right) : n}{ВКР_s + \left(\frac{\sum_1^n U_{ns}}{B_s} \right) : n} + \frac{C_i}{C_s} \right] : I$$

где IP - индекс использования биоклиматического потенциала территории

i – значение показателя на дату этапа (окончания) реализации АЦИИПП;

s – значение показателя на начало (старт) реализации АЦИИПП;

$ВКР$ – уровень биоклиматического потенциала территории рассчитываемый по одной из общепринятых методик (например, по И.И. Карманову);

U – урожайность культур;

n – количество культур используемых в рамках АЦИИПП;

B – бонитировочный класс земель;

C – рыночная стоимость земель;

I – затраты на реализацию АЦИИПП;

Почвенно-экологические индексы позволяют оценить совокупность почвенно-экологических условий любых угодий, являясь, таким образом, показателем биоклиматического потенциала. Они рассчитываются по формуле:

$$ПЭ_n = 12,5(2-p) \times n \times \frac{\sum t > 10^\circ \times (КУ - 0,05)}{KK + 100}$$

$ПЭ_n$ - почвенно-экологический индекс;

p — средневзвешенная плотность метрового слоя почвы;

n — полезный (безбалластный) объем почвы;

$t > 10^\circ$ - среднемесячная сумма активных температур,

$КУ$ - коэффициент увлажнения,

KK - коэффициент континентальности климата.

Величина KK рассчитывается по формуле:

$$KK = \frac{360 \times (t_{\max}^{\circ} - t_{\min}^{\circ})}{\varphi + 10}$$

Изменения уровня биоклиматического потенциала территории позволяет учесть не только использование технологий ведущих к деградации земель, но и глобальные климатические изменения, тренд которых должен учитываться при разработке долгосрочных АЦИИПП. Соотношение бонитета почв и урожайности учитывает изменения эффективности их текущего использования, а соотношение рыночных стоимостей земли учитывает вложения в ее улучшение (инфраструктура, мелиоративные мероприятия и пр.) при этом показатели высоковолатильной рыночной стоимости земли уравниваются медленно изменяющимся показателем биоклиматического потенциала, а все стоимостные показатели (цена земли, затраты по программе) приводятся к начальному моменту времени.

Методика оценки реализации программы осуществляется на основе модели PART и/или анализа «затраты / выгоды»

Инструмент PART (Program Assessment Rating Tool) применяется для оценки эффективности государственных программ и был разработан в 2002 г. Управлением администрирования и бюджетирования программ США.

Оценка бюджетных программ по методике PART основана на серии вопросов, которые образуют логически последовательную систему, позволяющую оценить эффективность программ в широком смысле. Кроме непосредственно оценки программы PART также оценивает факторы, на которые не могут повлиять государственные ведомства, но которые ограничивают эффективность реализуемых ими программ. Например, если существуют какие-то законодательные ограничения, то могут быть предложены рекомендации по их устранению. Формализация процесса оценки эффективности с помощью PART направлена на получение обоснованных и объективных рейтингов бюджетных программ [2].

Вопросы, которые входят в PART, в основном предполагают только два варианта ответа: либо «да», либо «нет». Ответы на вопросы должны иметь надлежащее обоснование, а не следовать из общих суждений или мнений. PART состоит примерно из 30 вопросов (их количество варьируется в зависимости от типа программ).

В инструкции по использованию PART для каждого вопроса приводятся критерии положительного ответа.

На основе ответов на вопросы выводится результат по каждому блоку вопросов, который варьируется от 0 до 100. Потом по результатам всех четырех блоков выводится общий результат, тоже в диапазоне от 0 до 100. Программа получает одну из следующих оценок.

- 1) Эффективная (от 85 до 100);
- 2) Умеренно эффективная (от 70 до 84);
- 3) Адекватная (от 50 до 69);
- 4) Неэффективная (от 0 до 49).

Оценку «неэффективная» программа получает, как правило, в том случае, если у программы имеются только непосредственные, а не социально-значимые результаты, а также, если ее результаты не обоснованы.

Программы, по которым не были разработаны цели выполнения или не собрана информация относительно их достижения, попадают в группу «Результаты не представлены».

После присвоения оценки даются рекомендации по улучшению программы, о выполнении которых ведомство обязано доложить в годовом отчете о своей деятельности.

Метод «затраты/выгоды» наиболее популярный в западных странах при оценке эффективности программ в бюджетном секторе. Суть метода состоит в том, что в оцениваемой программе проводится оценка затрат и выгод для общества в целом и для каждой отдельной группы. При этом требуется как количественная, так и качественная оценка. По возможности, все выгоды и затраты монетизируются и приводятся к единому моменту (дисконтируются).

Необходимо идентифицировать группы, на которые оказывается воздействие программы. Основными укрупненными группами могут являться: государство, профессиональные сообщества, потребители, природа. При этом в рамках каждой группы, если необходимо, выделяются подгруппы.

Далее проводится оценка затрат/выгод для указанных групп для соответствующих мероприятий программы либо для программы в целом.

Оценка издержек для государства предполагает оценку:

- бюджетные расходы и доходы;
- количества вовлеченного персонала и уровень зарплат;
- накладные и иные расходы (включая расходы на печать, командировки и т.п.)
- издержки, связанные с защитой (enforcement);

Издержки для профессионального сообщества предполагают:

- прямые денежные расходы (плата за получение лицензий, сертификатов и т.п.)
- «административное бремя», или оценку административных издержек, связанных с заполнением форм, отчетностью и т.п.;

- воздействие устанавливаемых образовательных стандартов: не будут ли они слишком затратны;

- возможные издержки, связанные с изменениями в образовательных технологиях, маркетинге;

- Издержки для потребителей предполагают:

- повышение цен;
- сокращение качества продукции, выбора и т.п.;

Проводится также оценка затрат и выгод для общества в целом, т.е. факторов, влияющих на все группы.

По возможности оценки должны носить количественный характер.

Также по отдельным мероприятиям программы и обществу в целом оцениваются затраты и выгоды от введения той или иной регуляторной опции (меры регулирования).

Таким образом, в работе представлены методические основы разработки, реализации и оценки выполнения антикризисных инновационно-инвестиционных программ превентивного типа в агропромышленном комплексе.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Комаров, Е. Кризисные и антикризисные менеджеры [Текст] / Е. Комаров, А. Комаров // Управление персоналом. – 2005. - №2.
2. Фомин, Я.А. Диагностики кризисного состояния предприятия: учеб. пособие для вузов [Текст] / Я.А. Фомин – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 349 с.

Щербаков Дмитрий Александрович

Орловский государственный технический университет

302020, г. Орел, Наугорское ш., 29

Аспирант

Тел. (4862) 33-61-72

E-mail: sadim@list.ru

М.М. КОРОСТЕЛКИН

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ БИЗНЕС-ПРОЦЕССОВ ПРЕДПРИЯТИЙ, ОКАЗЫВАЮЩИХ ТРАНСПОРТНЫЕ УСЛУГИ

Для управления предприятием необходима информация, описывающая будущее, то есть прогнозы, аналитические выкладки, оценки вариантов решений, сценарии развития, бюджеты. Информационная поддержка принятия решений является главной задачей управленческого учета, а совокупность таких факторов как порядок принятия решений, порядок обработки информации, принципы мотивации персонала и другие, между собой тесно взаимосвязаны и представляет собой систему управления.

Ключевые слова: бизнес-процессы, управленческий учет, транспортные услуги.

The information describing the future, that is forecasts, analytical calculations, estimations of variants of decisions, development scenarios, budgets is necessary for management. Information support of decision-making is the main task of the administrative account, and set of such factors as a decision-making order, an order of processing of the information, principles of motivation of the personnel and others, are among themselves closely interconnected and represents a control system.

Key words: business processes, the administrative account, transport services.

Под процессами управленческого учета понимаются бизнес-процессы, с помощью которых производится экспресс-оценка определенных показателей финансово-хозяйственной деятельности.

Бизнес-процесс можно представить в виде системы последовательных, целенаправленных и регламентированных видов деятельности, где посредством управляющего воздействия и с помощью ресурсов входы процесса преобразуются в выходы, результаты процесса, представляющие ценность для потребителей.

Мерой успеха любого бизнеса является результативность. Рассматривая предприятие как совокупность определенных процессов (а не набора функций), проходящих через все подразделения, задействовавших все службы, и ориентированных на конечный результат, управление предприятием сводится к управлению процессами. При этом одно подразделение может быть задействовано в нескольких процессах или выполнять несколько разных функций, где каждый процесс имеет свою собственную цель, которая представляет критерий его эффективности, т.е. насколько оптимально данный процесс ведет к ее достижению. Через реализацию целей всех процессов, являющимися целями нижнего уровня, достигаются цели верхнего уровня, т.е. цели предприятия. При управлении процессами и их постоянном совершенствовании, предприятие может добиться высокой эффективности своей деятельности.

Конечного или стандартного перечня процессов не существует. Их количество определяется необходимостью осуществления определенного вида деятельности.

В настоящее время существует множество определений понятия бизнес-процесс. Все они описывают бизнес-процесс с различных точек зрения.

Большинство определений бизнес-процесса, раскрывающих его сущность сходятся на клиенто-ориентированности его организации (Хаммер М.). Другие определения бизнес-процесса акцентируют внимание на внутренней структуре бизнес-процесса (Мазур И.И., Шапиро В.Д.).

По мнению Хаммера М., бизнес-процессы – это совокупность различных действий, в рамках которой на входе используется один или более ресурсов, и в результате этой деятельности на выходе создается продукт, представляющий ценность для потребителя [2].

Также, по его мнению, бизнес-процесс – это взаимоувязанная совокупность материальных, информационных и финансовых потоков, проходящих через взаимодействующие подразделения предприятия и направленные на выполнение заказа

клиента (изготовление товара или осуществление услуги).

Таким образом, проанализировав подходы различных авторов к сущности понятия «бизнес-процесс» можно сделать вывод о том, что бизнес-процесс – это взаимосвязанные виды работ, выполняемых в течение определенного промежутка времени и ведущих к достижению определенных результатов.

Основные компоненты бизнес-процессов, определяющие характер производства представлены на рисунке 1.

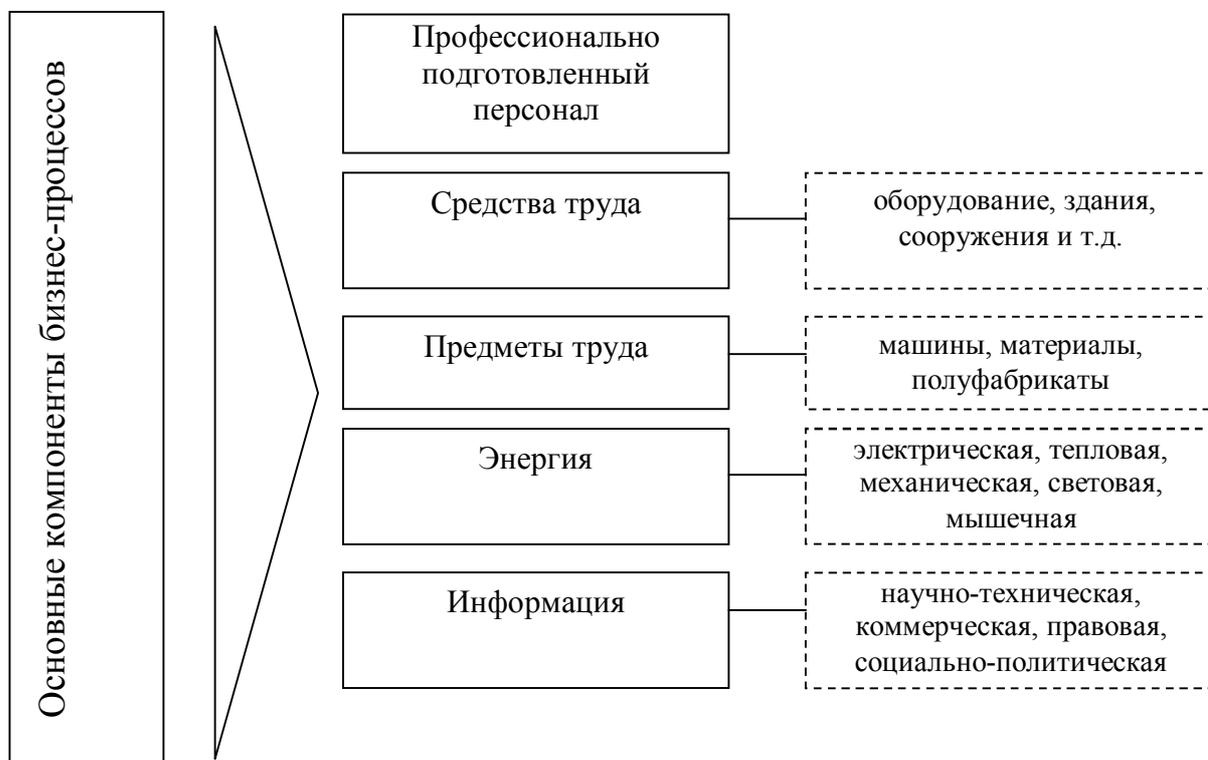


Рисунок 1 – Основные компоненты бизнес-процессов

Бизнес-процессы представляют собой совокупность взаимосвязанных основных и вспомогательных процессов труда, а иногда и естественных процессов, в результате которых труд работника превращаются в конечную услугу.

Определяющим в бизнес-процессе выступает процесс труда, т.е. целесообразная деятельность, в которой человек с помощью средств труда (оборудование, инструмент) видоизменяет предметы труда (материалы, полуфабрикаты), превращая их в конечный результат – произведенная услуга.

Классификация бизнес-процессов представлена на рисунке 2.

Основные бизнес-процессы - это та часть процессов, в ходе которых происходит непосредственное исполнение поставленных перед предприятием задач. Например, на транспортном предприятии это процессы ремонта и эксплуатации легкового и грузового транспорта.

Вспомогательные бизнес-процессы направлены на выполнение услуг для обеспечения нормального протекания основных процессов. Такие процессы имеют собственные предметы труда, отличные от предметов труда основных бизнес-процессов. Как правило, осуществляются они параллельно с основными процессами. К вспомогательным бизнес-процессам относятся такие, результаты которых используются либо непосредственно в основных процессах, либо для обеспечения их бесперебойного и эффективного осуществления. Примерами таких процессов являются ремонт транспорта, изготовление запасных частей для ремонта т.д.



Рисунок 2 – Виды транспортных бизнес-процессов

Основные, а в некоторых случаях и вспомогательные процессы протекают в разных стадиях. Стадия - это обособленная часть бизнес-процесса, когда предмет труда переходит в другое качественное состояние.

Основные бизнес-процессы протекают в следующих стадиях: поступление заказа, подготовка, выполнение поставленной перед организацией задачи.

Первая стадия предназначена для обработки информации по заказам клиентов с целью его выполнения в кратчайшие сроки и с наименьшими затратами.

Подготовительная стадия - вторая в структуре бизнес-процессов транспортного предприятия. На ней предполагается подготовка машины и документации для выполнения транспортных услуг, а также предвыездная проверка водителем узлов и агрегатов транспортного средства в соответствии с производственным заданием.

Заключительным этапом основного процесса транспортного предприятия является выполнение заказа и предоставление отчета по нему. На данной стадии водители или сдают груз заказчику, или отчитываются о проведенном маршрутом и т.д.

Важным элементом транспортных бизнес-процессов является технологический процесс.

Технологический процесс - часть процесса, содержащая действия по осуществлению услуг.

Составным элементом технологического процесса, используемым для его планирования, учета и контроля, а также для нормирования и оплаты труда, является технологическая операция.

Технологическая операция - часть технологического процесса, выполняемая на одном автотранспортном средстве, одним водителем или рабочим без дополнительного обслуживания оборудования.

Примером технологической операции может служить технический осмотр транспортного средства – подготовка и его оснастки к выполнению определенной технологической операции. К техническому осмотру относятся проверка работы машины и его основных агрегатов, настройка подвесного оборудования и т.д.

В организационном отношении основные и вспомогательные транспортные бизнес-процессы также условно подразделяются (рисунок 3).

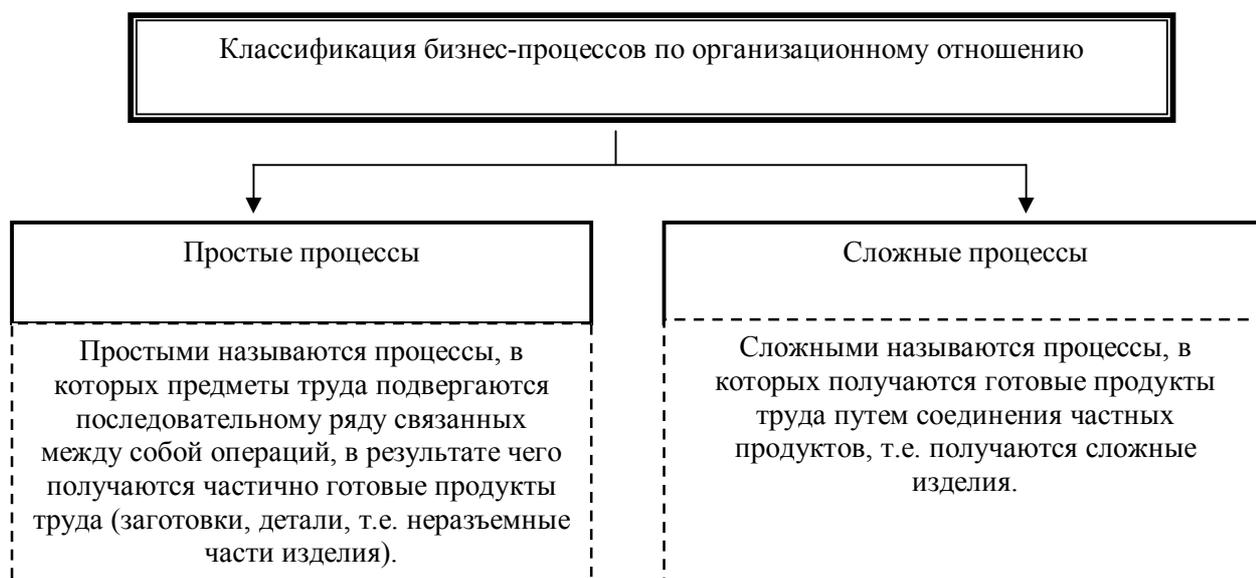


Рисунок 3 - Классификация бизнес-процессов по организационному отношению

Бизнес-процессы транспортных предприятий представляют собой совокупность целенаправленных действий персонала предприятия по превращению услуги в финансовый результат, т.е. прибыль.

Для управления процессами как системой их необходимо увязать и выстроить в определенном порядке. Каждый процесс предназначен для получения определенного результата, необходимого для получения следующего результата на более высоких уровнях, поэтому данная структура призвана обеспечить, в конечном итоге, достижение общих целей предприятия. Таким образом, структура процессов определяется структурой дерева целей организации, а для этого цели должны быть четко сформулированы, что является уже вопросами стратегии. Это очень наглядно показывает связь всех структур предприятия между собой и невозможность наладить эффективную работу в определенных сферах деятельности, не наведя порядок на системном уровне, т.е., не выстроив систему управления.

Для полноценного управления бизнес-процессами необходимо организовать цикл управления ими. В этом цикле:

- процессы должны быть структурированы, описаны и регламентированы;
- процессы необходимо реализовать в информационных системах;
- необходим контроль и анализ процессов: нужно контролировать точность их выполнения, рассчитывать значения показателей эффективности и соотносить их с

плановыми значениями;

- процессы требуют регулярного совершенствования.

Управление процессами помогает организовать эффективное взаимодействие не только внутри самой организации, но и с окружающим миром, что позволяет сократить транзакционные издержки (издержки некачественного взаимодействия) – внешние (предприятия с поставщиками, покупателями, инвесторами и т.д.) и внутренние (подразделения между собой и сотрудники).

Рассмотрев теоретические основы бизнес-процессов предприятий, оказывающих транспортные услуги можно сделать вывод о том, что бизнес-процесс – это структурированная последовательность действий по выполнению определенного вида деятельности на всех этапах жизненного цикла предмета деятельности – от создания концептуальной идеи через проектирование к реализации и результату (сдача в эксплуатацию объекта, поставка продукции, оказание услуги, окончание определенной фазы деятельности), т.е. системно-замкнутый процесс.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Деева, В.А. Реинжиниринг корпорации: Манифест революции в бизнесе.: пер. с англ. [Текст] / В.А. Деева, М.В. Аветисян, В.Н. Платонова. - М.: Манн, Иванов и Фербер, 2006. – 287 с.
2. Новикова, И.Г. Основы управленческого учета. Определение управленческого учета [Текст] / И.Г. Новикова // Консультант бухгалтера. – 2006. – №11
3. Сергеев, И.В. Экономика предприятия: учеб. пособие. – 2-е изд., перераб. и доп. [Текст] – М.: Финансы и статистика, 2004. – 304с.
4. Харрингтон, Дж. Совершенство управления процессами [Текст] / Перевод с английского А.Л. Раскина; Под науч. ред. В.В. Брагина. – М.: РИА «Стандарты и качество», 2007. – 192 с.

Коростелкин Михаил Михайлович

Орловский государственный технический университет

302020, г. Орел, Наугорское ш., 40

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

Тел.: 41-98-60

E-mail: buhkor@mail.ru

Адрес учредителя журнала:

Государственное образовательное учреждение высшего профессионального образования
«Орловский государственный технический университет»
302020, г. Орел, Наугорское шоссе, 29
Тел.: (4862) 42-00-24
Факс: (4862) 41-66-84
www.ostu.ru
E-mail: admin@ostu.ru

Адрес редакции:

Государственное образовательное учреждение высшего профессионального образования
«Орловский государственный технический университет»
302020, г. Орел, Наугорское шоссе, 40
Тел./факс: (4862) 41-98-60
www.ostu.ru
E-mail: ecgum@ostu.ru

Технический редактор, корректор,
компьютерная верстка Е.Г. Дедкова

Подписано в печать 1.07.2010 г.
Формат 70x108 1/16. Усл. печ. л. 7.
Тираж 1000 экз.
Заказ № _____

Отпечатано с готового оригинал-макета на полиграфической базе ОрелГТУ
302030, г. Орел, ул. Московская, 65