

*Редакционный совет:*

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

*Главный редактор:*

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

*Заместители*

*главного редактора:*

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

*Члены редколлегии:*

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

*Ответственный за выпуск:*

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

*Адрес редакции:*

302020, г. Орел,  
 Наугорское шоссе, 40  
 (4862) 41-98-60  
 www.gu-unpk.ru  
 E-mail: LVP\_134@mail.ru

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

Подписной индекс **29503**  
 по объединенному каталогу «Пресса России»

## СОДЕРЖАНИЕ

### *Научные тенденции развития инвестиций и инноваций*

**Кузьминых Н.А.** Управление инновационным развитием муниципальных образований..... 3

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

**Алферов В.Н.** Развитие учета, анализа и контроля в условиях антикризисного управления..... 10  
**Иванченков А.Н.** Международный опыт формирования системы сегментного учета..... 15  
**Кулешова И.Б.** Теоретико-исторический аспект развития категории «добавленная стоимость»..... 25  
**Орлюк Н.Ю.** Применение системы сбалансированных показателей на промышленных предприятиях..... 37  
**Симонов Д.В.** Теоретические аспекты организации управленческого учета качественных характеристик..... 45  
**Григоренко И.А.** Внутренний аудит формирования себестоимости готовой продукции..... 55  
**Козлюк Н.В.** Порядок отражения стоимости биологических активов в управленческом учетно-аналитическом комплексе в соответствии с МСФО..... 63

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

**Попова Л.В.** Современная система налогообложения доходов физических лиц..... 69  
**Султанов М.С.** Оптимизация налоговых доходов бюджетов различных уровней..... 78  
**Юденич Н.М.** Объект имущественного налогообложения: его роль и значение в развитии налоговой системы России..... 85  
**Дедкова Е.Г.** Методика проведения налогового аудита..... 91  
**Харламов К.О.** Особенности применения налогового консультирования в рамках повышения налоговой дисциплины по основным налогам, уплачиваемых промышленным предприятием..... 95  
**Коростелкин М.М.** Налоговые споры как результат налоговой неопределенности в налоговой деятельности экономического субъекта..... 99  
**Восканян Э.С.** Теоретические основы формирования налогового потенциала..... 104

### *Научное развитие экономики и управления предприятием*

**Бородин Ю.Г.** Обоснование вариантов управления модернизационными процессами на российских промышленных предприятиях..... 111  
**Смирнова Л.В., Ершов А.С., Коновалов В.А.** Совершенствование доверительных контрактов предоставления услуг долгосрочного консалтинга на базе саморегулирования..... 117

*Editorial council:*

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

**Radchenko S.Y.**, *Doc. Sc. Tech., Prof., vice-president.*

**Borzenkov M.I.**, *Candidate Sc. Tech., Assistant Prof., secretary.*

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

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

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

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

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

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

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

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

*Editor-in-chief:*

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

*Editor-in-chief Assistants:*

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

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

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

*Associate Editors:*

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

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

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

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

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

*Responsible for edition:*

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

*Address:*

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

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

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

© State University-ESPC, 2013

## CONTENTS

*Scientific tendencies of development of investments and innovations*

**Kuzminykh N.A. Management of innovative development of municipalities.....** 3

*Scientific area of use of registration-analytical systems*

**Alferov V.N. Account development, analysis and control in crisis management.....** 10

**Ivanchenkov A.N. International experience of formation of system of segment accounting.....** 15

**Kuleshova I.B. Theoretical and historical aspect of category «value added»... 25**

**Orlyuk N.Y. Application of the balanced scorecard in enterprises.....** 37

**Simonov D.V. Theoretical aspects of the organization of good performance management accounting.....** 45

**Grigorenko I.A. Internal audit of forming cost of finished goods.....** 55

**Kozlyuk N.V. Order of reflection value of biological assets in management accounting and analytical complex in accordance with IFRS.....** 63

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

**Popova L.V. The modern system of personal income tax.....** 69

**Sultanov M.S. Optimization of tax revenue budget of different levels.....** 78

**Yudenich N.M. Object of property taxes: its role and importance in the development of tax system Russia.....** 85

**Dedkova E.G. Method of tax audit.....** 91

**Harlamov K.O. Features of tax advice in the discipline of tax increase for basic taxes paid industrial enterprise.....** 95

**Korostelkin M.M. Tax dispute as a result of uncertainty of tax revenue of economic entity.....** 99

**Voskanyan E.S. Theory basics of revenue potential.....** 104

*Scientific development of economy and operation of business*

**Borodin Y.G. Basis of options modernization processes in Russian industrial enterprises.....** 111

**Smirnova L.V., Ershov A.S., Kononov V.A. Improving the confidence of long-term contracts to provide consulting services on the basis of self-regulation** 117

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

УДК 332.1:001.895

Н.А. КУЗЬМИНЫХ

## **УПРАВЛЕНИЕ ИННОВАЦИОННЫМ РАЗВИТИЕМ МУНИЦИПАЛЬНЫХ ОБРАЗОВАНИЙ**

*В статье на основе выявленных проблем инновационного развития муниципальных образований в современных условиях предложена модель управления, отличающаяся вертикально-горизонтальными связями, свойствами универсальности и трансформируемости. В рамках концепции эффективного управления инновационным развитием муниципальных образований предложен подход к оценке уровня инновационного развития, включающий оценку инновационного потенциала, инновационного риска, инновационной культуры, инновационной активности, позволяющий принимать управленческие решения инновационного характера.*

**Ключевые слова:** инновационное развитие, муниципальные образования, модель управления инновационным развитием, оценка уровня инновационного развития, инновационный потенциал, инновационный риск, инновационная культура, инновационная активность.

В современных условиях успех развития муниципальных образований зависит во многом от реализации мер, направленных на формирование инновационной экономики на местах за счет внедрения продуктовых, процессных и управленческих инноваций. В настоящее время в целях увеличения объемов валового муниципального продукта и поступлений в местные бюджеты, укрепления конкурентных преимуществ, раскрытия инновационного потенциала органам местного самоуправления необходимо реализовывать программы социально-экономического развития на основе осуществления инновационной деятельности, отвечая внешним вызовам. Таким образом, нацеленность местного самоуправления на формирование модели управления инновационным развитием становится наиболее важной задачей развития территорий в современности.

В процессе исследования особенностей развития муниципальных образований в условиях инновационной экономики установлено, что в настоящее время существуют определенные проблемы формирования муниципальной инновационной экономики. Остановимся на основных.

Во-первых, законодательство не в полной мере регулирует вопросы развития инновационной деятельности, в частности не до конца отработаны понятийный аппарат, организационные, экономические и финансовые меры, вопросы защиты интеллектуальной собственности. В связи с этим нормативная правовая база, действующая сегодня, не обеспечивает согласование интересов государства, регионов, муниципальных образований, бизнес-структур, населения в реализации модели инновационного развития. Без создания полноценной законодательной базы формирования и функционирования региональной инновационной системы не будет инновационного развития муниципальных образований. Требуется четкая постановка целей и задач, определение роли и места каждого из ведущих субъектов хозяйствования в инновационном развитии, установление эффективных взаимосвязей между государством, бизнесом, наукой, образованием. Следовательно, разработка и реализация инновационных программ во всех муниципальных образованиях обеспечит импульс инновационному развитию.

Во-вторых, наблюдается функциональная недостаточность инновационной инфраструктуры. На сегодняшний момент нет целостности, присутствует оторванность отдельных элементов инновационной инфраструктуры друг от друга. Учитывая это, полнота инновационной инфраструктуры должна достигаться за счет развития в комплексе

технологической инфраструктуры, инфраструктуры подготовки кадров, консалтинговой инфраструктуры, информационной инфраструктуры, финансовой инфраструктуры, сбытовой инфраструктуры.

В-третьих, наличие недостаточного инвестиционного обеспечения, что тормозит обновление производственных помещений, исследовательской базы, производственных мощностей; развитие кадров, обладающих необходимой квалификацией; и сбытовых сетей, обеспечивающих продвижение продукции на рынки и т. д.

Как показывает проведенный анализ, развитие инновационной деятельности происходит за счет собственных средств, но их катастрофическая нехватка не дает возможности поддерживать инновационные процессы. Российский финансовый рынок (кредитный рынок и рынок ценных бумаг) не обеспечивает прорыв в области инноваций из-за высоких процентных ставок по кредитам, устойчивых инфляционных ожиданий, постоянного колебания ставки рефинансирования, дефицита рублевых средств, зависимости от внешних факторов, высокой чувствительности к ним и т. д. Венчурные механизмы не работают, а системы посевного финансирования, получившие развитие в последнее время, не могут охватить весь масштаб проблем инвестирования в инновационную деятельность в силу малого объема ресурсов, выделяемых на инновации. Несмотря на то, что законодательная база Российской Федерации устанавливает определенные гарантии прав инвесторов, предоставляет льготы по налогообложению, получению инвестиционных кредитов и т.д., существуют проблемы несовершенства существующей системы инвестирования.

Для того чтобы муниципальные образования развивались в условиях инновационной экономики, органы местного самоуправления должны активизировать процесс поиска и привлечения инвесторов, представляя в выгодном свете свое муниципальное образование как потенциально привлекательный объект для вложения инвестиционных средств. Первоначально необходимо принятие представительным органом муниципального образования нормативного акта, регламентирующего порядок и условия поддержки инновационной деятельности со стороны местной администрации. В качестве основного критерия поддержки реализации проектов может быть приоритетность того проекта, которым достигается сохранение и создание рабочих мест, поддержание высокой занятости жителей муниципального образования, стимулирование занятости социально незащищенных слоев населения, расширение налогооблагаемой базы местного бюджета. Также во внимание принимается стратегическая важность проекта для социально-экономического развития муниципального образования. Приоритет имеют проекты, реализация которых содействует достижению стратегической цели развития муниципального образования.

В-четвертых, отсутствие эффективного механизма взаимодействия федеральной, региональной, муниципальной власти, бизнес-структур и населения. Сегодня реализация принципа государственно-частного партнерства не имеет такой эффективности, как в зарубежных странах, несмотря на то, что есть определенные подвижки в области законодательства государственно-частного партнерства на региональном уровне. Сдерживающие факторы правового и организационного характера не позволяют государственно-частному партнерству включиться в реализацию инновационно-инвестиционных проектов федерального, регионального и муниципального уровней. Учитывая это, необходимо четко разграничить права и обязанности участников инновационного процесса, активно привлекать бизнес к реализации инновационно-инвестиционных проектов.

В-пятых, присутствует инновационная некомпетентность. Население не готово воспринимать инновационный путь как стратегический и единственно возможный, поскольку сказывается психологический фактор невосприятия чего-то нового. Исходя из этого, люди на местах используют методы и инструменты управления, неэффективные в

настоящее время. Помимо всего нехватка профессионалов в сфере науки и техники тормозит инновационные процессы, происходящие в экономике. Учитывая это, необходимо обучать людей, повышать уровень образования в сфере инноваций и инвестиций.

В-шестых, отсутствует методическое обеспечение инновационного развития, соответствующее специфическим российским условиям, позволяющее грамотно оценивать сложившуюся ситуацию и принимать управленческие решения инновационного характера. В связи с этим необходимо обучать на местах специалистов оценке инновационно-инвестиционных проектов в части инструментария оценки рисков, эффективности. А также разработать и донести методический инструментарий оценки уровня инновационного развития муниципальных образований.

Учитывая это, целесообразно разработать модель управления инновационным развитием муниципального образования, основанную на принципах системности; комплексности социально-экономического развития муниципального образования на основе инноваций; приоритетности долгосрочных целей; единоначалия в координации действий по реализации стратегии инновационного развития муниципального образования и управлению инновационной деятельностью; согласованности муниципальных правовых актов; резонансности мероприятий по управлению инновационным развитием; учета вектора саморазвития экономики муниципального образования; адаптации; межотраслевого взаимодействия; государственно-частного партнерства; синергии (рис. 1) [1-5].



*Рисунок 1 – Модель управления инновационным развитием муниципального образования*

Как показали результаты исследования, отличительными чертами данной модели от существующих являются:

1) четкое определение на входе модели целей, заключающихся в укреплении конкурентоспособности и обеспечении стабильности развития муниципального образования, и задач, включающих создание благоприятного инновационного климата, повышение инновационной активности, формирования инновационной культуры, усиления инновационного потенциала, снижения инновационного риска;

2) установление обратной связи, сигнализирующей о достигнутых результатах, что позволяет проводить корректировку инновационной деятельности по достижению целей и задач, и, учитывая проведенные поправки, выстраивать инновационный процесс в нужном русле. В конечном счете, это обеспечит формирование замкнутого контура информационного процесса;

3) наделение определенными функциями органов местного самоуправления и их четкое разграничение. Так, на современном этапе развития основными функциями управления являются [6]: стратегический маркетинг, планирование, организация процессов, учет и контроль, риск-менеджмент, мотивация, регулирование и координация.

Предложенная модель управления инновационным развитием муниципального образования позволяет более полно описать происходящие инновационные процессы, оценить их количественно и учесть влияние факторов, а также принимать эффективные управленческие решения инновационного характера.

Учитывая результаты проведенного исследования, для оценки уровня инновационного развития муниципального образования предлагается модель, представленная в следующем виде [1-5]:

$$\text{СПИР} = \text{ИП} \times (1 - \text{ИР}) \times (1 + \text{ИК}) \times (1 + \text{ИА}), \quad (1)$$

где СПИР – сводный показатель инновационного развития муниципального образования, %;

ИП – инновационный потенциал муниципального образования, %;

ИР – инновационный риск муниципального образования, в долях единицы;

ИК – инновационная культура муниципального образования, в долях единицы;

ИА – инновационная активность муниципального образования, в долях единицы.

Осуществление инновационной деятельности представляет собой длительный циклический процесс, формирующий инновационную активность, характеризующую динамизм инновационного процесса, который оценивается скоростью и объемами инновационной деятельности [1-5]. При этом инновационная активность показывает интенсивность реализации инновационного потенциала, отражающего использование скрытых и явных возможностей в процессе достижения целей и задач инновационного развития. Как показали результаты исследования, на основе принципа функциональной декомпозиции инновационный потенциал подразделяется на производственный, научно-технический, интеллектуально-кадровый, маркетинговый, финансово-инвестиционный, информационный потенциалы [1-5]. При этом инновационный риск отражает вероятность снижения инновационного потенциала, которая возникает по причине нестабильной ситуации в экономике, политике, социуме, что проявляется в негативной динамике составляющих инновационного потенциала [1-5].

Достижение наилучшего результата от инновационной деятельности возможно при непрерывном совершенствовании инновационного потенциала и снижении инновационных рисков. Соответственно, муниципальное образование, ориентированное на производство продуктовых инноваций, применение процессных и (или) управленческих инноваций обладает определенным потенциалом инновационного развития. При этом эффективное использование инновационного потенциала позволяет обеспечить инновационные свойства выпускаемых товаров, услуг или продукции, что повышает инновационную привлекательность муниципального образования. Как установлено в ходе анализа, привлекательность к инновациям формируется под воздействием какой-то внутренней силы, которая отражает всеобщую нацеленность субъектов хозяйствования на достижение целей и

задач. Данная сила – это инновационная культура, призванная обеспечивать восприимчивость к инновациям.

В основе оценки инновационного потенциала лежит затратный подход. Каждый структурный элемент отражает темп роста возможностей и объединяется в общий показатель на основе расчета среднегеометрической. Инновационный риск, характеризующий многообразие факторов и условий, влияющих на инновационное развитие, инновационная культура, формирующая мотивацию и восприимчивость инноваций, инновационная активность, как резульативный показатель степени наращивания инновационных возможностей, рассчитываются как многомерная средняя на основе балльной оценки исходя из метода приоритетов.

Преимуществами предложенного подхода к оценке уровня инновационного развития является системность отражения инновационного процесса на основе включения показателей инновационного потенциала, инновационного риска, инновационной культуры и инновационной активности, что позволяет разрабатывать управленческие решения инновационного характера.

Апробация предложенного подхода проведена на статистических данных муниципальных образований Республики Башкортостан. В результате исследования выявлено, что различают следующую группировку муниципальных образований по достигнутому уровню инновационного развития, рассчитанному по формуле 1:

1) низкий уровень инновационного развития ( $0 < \text{СПИР} \leq 0,5$ ) – Абзелиловский район, Альшеевский район, Архангельский район, Аскинский район, Аургазинский район, Баймакский район, Балтачевский район, Бакалинский район, Белокатайский район, Бижбулякский район, Благоварский район, Буздякский район, Бураевский район, Бурзянский район, Гафурийский район, Давлекановский район, Дuvanский район, Дюртюлинский район, Еремеевский район, Зилаирский район, Иглинский район, Илишевский район, Калтасинский район, Караидельский район, Кармаскалинский район, Кигинский район, Краснокамский район, Кугарчинский район, Куюргазинский район, Кушнаренковский район, Мечетлинский район, Мишкинский район, Миякинский район, Нуримановский район, Салаватский район, Стерлибашевский район, Стерлитимакский район, Татышлинский район, Федоровский район, Хайбуллинский район, Чекмагушевский район, Шаранский район, Янаульский район, г. Агидель;

2) средний уровень инновационного развития ( $0,5 < \text{СПИР} \leq 1$ ) – Белебеевский район, Белорецкий район, Благовещенский район, Ишимбайский район, Мелеузовский район, Туймазинский район, Уфимский район, Учалинский район, Чишминский район, г. Кумертау, г. Нефтекамск, г. Октябрьский, г. Сибай, г. Стерлитамак;

3) высокий уровень инновационного развития ( $\text{СПИР} > 1$ ) – г. Уфа, г. Салават.

Исходя из достигнутого уровня инновационного развития муниципальных образований, предлагаются следующие рекомендации:

– для группы муниципальных образований с низким уровнем инновационного развития необходимо активизировать взаимодействие с научно-исследовательскими институтами, создавать исследовательские подразделения, разрабатывать патентно-лицензионную политику, систему мотивации согласно достигнутым результатам, реализовывать государственные инновационно-инвестиционные проекты, стимулировать привлечение инвестиционных средств для приобретения и обновления технологий, машин и оборудования;

– для группы муниципальных образований со средним уровнем инновационного развития требуется реализация принципа государственно-частного партнерства, сохранение выполнения государственных инвестиционных программ обновления материально-технической базы и внедрения новых технологий на фоне активизации привлечения бизнеса к реализации инновационно-инвестиционных проектов, разработка эффективной маркетинговой политики, создание единой системы бизнес-планирования, организация

подготовки и переподготовки кадров в инновационно-инвестиционной сфере, осуществление тесной координации между всеми участниками инновационного процесса, поддержание системы мотивации инновационного развития;

– для группы муниципальных образований с высоким уровнем инновационного развития необходимо реализовывать принцип частно-государственного партнерства, переходить на самофинансирование с минимальной государственной поддержкой, сохранять благоприятный инновационный климат, высокую инвестиционную привлекательность, разрабатывать политику удержания и наращивания позиций в сфере инноваций, осуществлять постоянный контроль инновационных процессов, реализовывать мотивационно-стимулирующую программу инновационной деятельности, совершенствовать систему подготовки и переподготовки кадров в инновационно-инвестиционной сфере, усилить маркетинговую составляющую инновационной деятельности, поддерживать эффективное взаимодействие между федеральной, региональной, муниципальной властями, бизнес-структурами и населением.

Таким образом, как показали результаты исследования на сегодня перед муниципальными образованиями стоит ряд проблем, характеризующих несовершенство законодательства в области инновационного развития, функциональную недостаточность инновационной инфраструктуры, недостаточность инвестиционного обеспечения, отсутствие эффективного механизма взаимодействия федеральной, региональной, муниципальной власти, бизнес-структур и структур гражданского общества, инновационную некомпетентность на местах, отсутствие методического обеспечения инновационного развития. В целях преодоления существующих ограничений инновационного развития муниципальных образований предлагается модель управления инновационным развитием муниципальных образований, отличающаяся принципами, методами и инструментами, позволяющая принимать решения инновационного характера в целях повышения конкурентоспособности экономики муниципальных образований и благосостояния населения. В рамках концепции эффективного управления инновационным развитием муниципальных образований предложена модель оценки уровня инновационного развития, отличающаяся всесторонней оценкой инновационных процессов в части инновационного потенциала, инновационного риска, инновационной культуры и инновационной активности. По результатам апробации разработанного подхода к оценке и управлению муниципальными образованиями Республики Башкортостан предложены мероприятия по укреплению инновационного потенциала, снижению инновационных рисков, развитию инновационной культуры, активизации инновационной деятельности.

### **СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Кузьминых, Н.А. Управление инновационным развитием промышленного сектора экономики [Текст] / Н.А. Кузьминых. – М. : Издательство «Палеотип», 2010. – 188 с.
2. Валинурова, Л.С. Оценка уровня инновационного развития отраслей промышленности [Текст] / Л.С. Валинурова, Н.А. Кузьминых // Инновации. – 2007. – № 6.
3. Кузьминых, Н.А. Подходы к оценке результатов инновационного развития [Текст] / Н.А. Кузьминых // Вестник Самарского государственного университета. Серия «Экономика и управление» – 2011. – № 3 (84). – С. 45–50.
4. Кузьминых, Н.А. Методические подходы к оценке уровня инновационного развития социально-экономических систем: преимущества и недостатки [Текст] / Н.А. Кузьминых // Интеллект. Инновации. Инвестиции. – 2011. – № 2. – С. 30–34.
5. Кузьминых, Н.А. Модель оценки и управления инновационным развитием социально-экономических систем [Текст] / Н.А. Кузьминых // Известия высших учебных заведений. Поволжский регион. Общественные науки. – 2012. – № 3 (23). – С. 138–143.
6. Фатхутдинов, Р.А. Инновационный менеджмент: учебник [Текст] / Р.А. Фатхутдинов. – СПб.: Питер, 2008. – 447 с.

**Кузьминых Наталья Александровна**

Башкирская академия государственной службы и управления при Президенте Республики Башкортостан  
Кандидат экономических наук, доцент кафедры инновационной экономики  
450092, г. Уфа, ул. Авроры, 3/1 – 6  
Тел.: 8 (347) 2761407, +79053501005  
E-mail: kashatan@inbox.ru

N.A. KUZMINYH

**MANAGEMENT OF INNOVATIVE DEVELOPMENT OF MUNICIPALITIES**

*In article on the basis of the revealed problems of innovative development of municipalities in modern conditions the management model, differing is offered by vertically horizontal communications, properties of universality and transformation. Within the concept of effective management innovative development of municipalities offered approach to an assessment of level of the innovative development, including an assessment of innovative potential, innovative risk, innovative culture, the innovative activity, allowing to make administrative solutions of innovative character.*

**Keywords:** *innovative development, municipalities, model of management of innovative development, assessment of level of innovative development, innovative potential, innovative risk, innovative culture, innovative activity.*

**BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)**

1. Kuz'minyh, N.A. Upravlenie innovacionnym razvitiem promyshlennogo sektora jekonomiki [Tekst] / N.A. Kuz'minyh. – M. : Izdatel'stvo «Paleotip», 2010. – 188 s.
2. Valinurova, L.S. Ocenka urovnja innovacionnogo razvitija otraslej promyshlennosti [Tekst] / L.S. Valinurova, N.A. Kuz'minyh // Innovacii. – 2007. – № 6.
3. Kuz'minyh, N.A. Podhody k ocenke rezul'tatov innovacionnogo razvitija [Tekst] / N.A. Kuz'minyh // Vestnik Samarskogo gosudarstvennogo universiteta. Serija «Jekonomika i upravlenie» – 2011. – № 3 (84). – S. 45–50.
4. Kuz'minyh, N.A. Metodicheskie podhody k ocenke urovnja innovacionnogo razvitija social'no-jekonomicheskikh sistem: preimushhestva i nedostatki [Tekst] / N.A. Kuz'minyh // Intellekt. Innovacii. Investicii. – 2011. – № 2. – S. 30–34.
5. Kuz'minyh, N.A. Model' ocenki i upravlenija innovacionnym razvitiem social'no-jekonomicheskikh sistem [Tekst] / N.A. Kuz'minyh // Izvestija vysshih uchebnyh zavedenij. Povolzhskij region. Obshestvennye nauki. – 2012. – № 3 (23). – S. 138–143.
6. Fathutdinov, R.A. Innovacionnyj menedzhment: uchebnyj [Tekst] / R.A. Fathutdinov. – SPb.: Piter, 2008. – 447 s.

**Kuzminyh Natalya Aleksandrovna**

Bashkiria Academy of Public Administration and Management under the Auspices of the President of the Republic of Bashkortostan  
Candidate of Science in Economics, Associate Professor of the Department of Innovative Economics  
450092, Ufa, Avrory St., 3/1 – 6  
Numb.: 8 (347) 2761407, +79053501005  
E-mail: kashatan@inbox.ru



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

УДК 657.47

В.Н. АЛФЕРОВ

## **РАЗВИТИЕ УЧЕТА, АНАЛИЗА И КОНТРОЛЯ В УСЛОВИЯХ АНТИКРИЗИСНОГО УПРАВЛЕНИЯ**

*Антикризисное управление представляет собой совокупность форм и методов реализации антикризисных процедур применительно к конкретному предприятию-должнику. В статье раскрываются особенности учета, анализа и контроля в условиях антикризисного управления.*

**Ключевые слова:** *учет, анализ, аудит, антикризисное управление, контроллинг.*

Антикризисное управление является микроэкономической категорией и отражает производственные отношения, складывающиеся на уровне предприятия при его оздоровлении или ликвидации.

Структурированное определение антикризисное управление предполагает:

- предварительную диагностику причин возникновения кризисной ситуации на предприятии;
- анализ внешней среды и потенциала конкурентных преимуществ предприятия для выбора стратегии его развития;
- бизнес-планирование повышения конкурентных преимуществ и финансового оздоровления предприятия;
- разработку процедур финансового оздоровления предприятия и системы контроля за их реализацией;
- процедуры антикризисного управления и контроль за их проведением.

Кризисное состояние возникает не одномоментно, до его высшей стадии - банкротства всегда есть время, в течение которого можно и необходимо принять оперативные меры по восстановлению финансовой устойчивости и предотвращению возможной ликвидации предприятия. Понятие антикризисного управления хозяйствующим субъектом можно рассматривать как управление в условиях уже наступившего кризиса или как управление, направленное на предотвращение кризисного состояния. Антикризисное управление, направленное на предотвращение кризисного состояния, на наш взгляд, более сложная задача менеджмента при современном состоянии российской экономики. В составе учетно-аналитической информации для каждого вида управления существуют различия, которые необходимо учитывать при разработке методики управленческого учета и ее применении в конкретных ситуациях.

В теоретическом отношении организация управленческого учета и анализа в период кризисного состояния экономики предприятия должны обеспечить соблюдение бухгалтерского принципа непрерывности его деятельности. Это предполагает восстановление эффективного функционирования хозяйственного субъекта не только в период кризиса, но и в обозримом будущем. По существу, антикризисное управление – это управление рисками, для которого необходима дополнительная информация, обеспечиваемая системой управленческого учета и анализа. Методика и организация управленческого учета в условиях кризисного состояния предприятия нормативными актами положениями не регламентируется. Он осуществляется по правилам, устанавливаемым самой хозяйственной организацией, учитывающим специфику бизнеса, периодичность кризисных явлений, особенности и возможности преодоления финансовых затруднений. В

конечном итоге, бухгалтерский управленческий учет выполняет ключевую роль в обеспечении нормального функционирования хозяйствующего субъекта, формируя необходимую информацию для оптимального управления. В условиях антикризисного управления эта роль усиливается, дополняется необходимостью принятия особых, иногда чрезвычайных мер по финансовому оздоровлению коммерческих организаций, усилением контроля всех сторон производственно финансовой деятельности предприятия, в совокупности позволяющим ему достичь главной цели – восстановления нормальной работы в условиях устойчивой платежеспособности.

В учете для управления хозяйствующим субъектом в нормальных условиях и в кризисном экономическом состоянии много общего, но есть и существенные отличия. Прежде всего, различна конечная цель ведения управленческого учета в том и другом случаях: при нормальных условиях деятельности – это достижение максимума прибыли и долговременное эффективное существование бизнеса, в кризисных ситуациях – обеспечение устойчивой платежеспособности предприятия и только после достижения этой цели можно ставить другие цели экономического роста, повышения эффективности использования ресурсов по сравнению с докризисным периодом. Соответственно, изменяется состав необходимой для этого информации и методы ее получения. В системе учета для антикризисного управления необходимо уделять особое внимание детализации и оперативности информации о движении денежных средств, их расходовании на оплату задолженности поставщикам и персоналу, процентов по долговым обязательствам, налогов и сборов. Различия существуют в эталонах для сравнения, в показателях для оценки его результатов.

Обычно в теории и практике управленческого учета используют сравнения с заранее заданными нормативами, стандартами издержек и результатов деятельности. В управленческом учете, нацеленном на предотвращение и ликвидацию кризисных явлений в экономике хозяйствующего субъекта, сравниваются показатели прошлого, текущего и ожидаемого состояния предприятия. В системе управленческого учета на нормально функционирующем предприятии важна оперативность данных, вплоть до ежедневного представления. В условиях кризисного состояния оперативность имеет гораздо меньшее значение: достаточно данных по итогу за месяц, квартал, год.

По степени использования информации для управления данные управленческого учета и отчетности при кризисном состоянии экономики коммерческой организации больше ориентированы на высший управленческий персонал, чем на рядовых менеджеров.

Исследования показывают возрастающую роль управленческого учета и отчетности в антикризисном управлении поскольку, во - первых его данные содержат информацию, использующую специфические методы и способы ее первоначального формирования и обработки, такие как «стандарт- и «директ-кост», «таргет-костинг», «АВ-костинг», эффективность применения которых в условиях антикризисного управления возрастает; во-вторых, управленческий учет включает такие специфические показатели как маржинальный доход; сумма и ставка покрытия накладных (постоянных) расходов, отклонения от заданных нормативами (бюджетами) затрат и результатов деятельности, имеющие для контроля антикризисных мероприятий особое значение. Если методы стандарт- и директ-коста, применяемые для получения информации для антикризисного управления мало чем отличаются от общепринятых в бухгалтерском управленческом учете, то использовании методик «АВС-метода» и «таргет-костинга», предлагает нетрадиционный подход. В АВС-методе рекомендовано дополнить общепринятые расчеты оценкой сравнительной выгодности поставщиков и покупателей с учетом оказываемых услуг, а в таргет-костинге основное внимание уделить целевым дополнительным затратам по выходу из кризисного состояния предприятия.

Также, в условиях кризисного состояния экономики предприятия возникает необходимость в организации экономического анализа по стадиям предупреждения банкротства, наблюдения для определения платежеспособности организации и ее

финансового оздоровления. Главное значение имеет финансово-экономический анализ на досудебном этапе, когда его результаты используются для осуществления и контроля мероприятий по выходу из кризиса. При этом методы управленческого учета одновременно рассматриваются как аналитические инструменты, позволяющие выявить причины и факторы снижения эффективности производственно-финансовой деятельности организации, обеспечить контроль доходов и расходов в текущем времени, идентифицировать параметры кризисных явлений на основных стадиях производственно-сбытовой деятельности, оценить способности предприятия к нейтрализации негативных факторов [1].

В основе анализа на базе бухгалтерской (финансовой) отчетности должна быть оценка платежеспособности хозяйствующего субъекта при использовании дифференцированных нормативов текущей и ожидаемой ликвидности, обеспеченности собственными средствами и эффективности их использования. Соответствующие расчетные коэффициенты целесообразно использовать для исчисления сводного индекса оценки финансового состояния предприятия на ранних стадиях банкротства. Риски управленческих решений по выходу из кризисного состояния могут быть разнонаправленными, положительно и отрицательно влияющими на результаты производственно-финансовой деятельности и потому в ходе экономического анализа им должна быть дана индивидуальная оценка. Совмещение в одном показателе операционного и финансового левериджа позволяет осуществить факторный анализ их совместного воздействия на экономику предприятия, находящегося в кризисном состоянии. Такой подход создает возможность выявления и оценки влияния уровня постоянных и переменных расходов на силу действия операционного рычага и изменение результатов финансовой деятельности. По результатам такого анализа видно значение умелого управления величинами постоянной части накладных расходов для позитивного воздействия риска осуществления соответствующих мероприятий по улучшению финансового положения коммерческой организации, находящейся в предбанкротном состоянии. Основным недостатком имеющихся методик анализа является ориентация большинства из них на оценку финансового состояния предприятия на определенный момент времени без учета перспективы возможного улучшения или ухудшения. Кроме того, существующие показатели не учитывают особенности той или иной стадии жизненного цикла функционирования субъекта хозяйствования. Для антикризисного управления нужна система показателей, характеризующих динамику изменения основных параметров производственно-финансовой деятельности предприятия за ряд отчетных периодов, прогнозирование их величины на перспективу ближайших лет.

Таким образом, возникает необходимость разработки методики комплексного исследования антикризисного управления (рис. 1).



**Рисунок 1 - Методика комплексного исследования антикризисного управления коммерческой организацией**

Согласно рисунку 1, данная методика включает две составляющие:

- 1) стратегический анализ деятельности коммерческой организации;
- 2) диагностика финансового состояния.

Данная методика представляет собой процесс комплексного анализа ресурсного потенциала, внутренних резервов и возможностей коммерческой организации, направленный на оценку текущей деятельности, сильных и слабых сторон, определение стратегических направлений развития. Итоговой целью комплексного анализа является предоставление информации внутренним пользователям для принятия адекватных стратегических решений.

Необходимость проведения комплексного анализа определена следующими факторами:

- его результаты определяют признаки возникновения кризисной ситуации внутри организации, а также несоответствие системы управления внешнему окружению;
- он позволяет выявлять резервы и потенциал организации, определять направления адаптации внутренних возможностей к текущим изменениям внешней среды;
- он необходим при разработке антикризисной стратегии коммерческой организации;
- он необходим для оценки привлекательности организации с инвестиционной точки зрения.

В основе предлагаемого методического обеспечения проведения анализа обеспечения финансовой устойчивости коммерческих организаций лежат системный подход и принципы комплексности, динамизма и учета специфики организации. Предложенная методика комплексного анализа включает следующие этапы:

1. Определение альтернативных вариантов внутренних сигналов кризисных явлений с помощью опроса менеджеров высшего звена, выявление сильных и слабых сторон коммерческой организации по функциональному разделению ресурсов;

2. Комплексный анализ действующей управленческой системы коммерческой организации, учитывающий уровень изменчивости внешней среды;

3. Анализ организационно-методического потенциала коммерческой организации с целью определения его согласованности с действующей управленческой системой, выявление возможных отклонений и степень готовности организации к переходу к другой, более адекватной внешним экономическим условиям, управленческой системе;

4. Анализ стратегического потенциала;

5. Диагностика финансового состояния коммерческой организации (поскольку финансовый анализ является логическим продолжением управленческого в отношении конкурентных преимуществ). Этапами диагностики считаем экспресс-диагностику финансовой состоятельности по основным параметрам деятельности и полную диагностику финансовой устойчивости.

Реализация экспресс-анализа финансового состояния достигается выявлением «слабых сигналов», определяющих предкризисное состояние организации. Данный вид анализа имеет так называемый профилактический характер, упреждающий вероятное банкротство, поскольку позволяет своевременно оценивать и корректировать негативное воздействие факторов внешней и внутренней среды на уровень финансовой состоятельности.

При этом текущий уровень банкротства можно диагностировать с помощью системы коэффициентов платежеспособности, а уровень возможной угрозы банкротства - с помощью системы коэффициентов финансовой устойчивости, рентабельности, оборачиваемости активов и капитала.

Теория антикризисного управления выделяет контроль в качестве базового элемента системы выхода из кризиса. Формы и параметры контроля могут быть различными. Данные различия обусловлены назначением, способом контроля, его интенсивностью, глубиной, сферой, организационной формой.

В организациях существуют различные системы контроля. Система контроля – это совокупность актов, взаимосвязанных между собой с целью управления, установления отклонений от принятых норм и нормативных величин. В процессах развития производства и изменения экономических условий возникает потребность изменения систем контроля. Наиболее остро данная потребность ощущается в антикризисном управлении. В данном случае контроль должен ориентироваться на своевременное установление и выявление

слабых сторон в кризисной ситуации.

В зависимости от условий, состава проблем, целей и действующих ценностей управление меняет приоритеты и в конечном итоге формируется в виде управления определенного типа. Аналогичные процессы происходят и с функцией контроля. Потребность в своевременном распознавании проблемы и принятии решений повышает роль функции контроля. На определенном этапе этого процесса возникает необходимость организационных преобразований в использовании этой функции. Функция контроля при возрастании ее приоритета превращается в тип управления – контроллинг.

Контроллинг – это целый комплекс характеристик управления, отражающих его типологическую особенность и принадлежность. Контроллинг не противостоит другим типам управления. Он сочетается с ним, образуя реальный менеджмент. Контроллинг связан с изменением самой технологии разработки управленческих решений [2].

Предложенный научно-методический подход к проведению комплексного анализа обеспечения финансовой устойчивости имеет в качестве отличительной особенности комплексный метод определения финансового состояния коммерческой организации, базирующийся на использовании факторов внешней и внутренней среды и учитывающий возможности использования организационного и экономического потенциала организации.

### **СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Попова, Л.В. Экономическая информация в управлении промышленным предприятием [Текст] / Л.В. Попова // Экономические и гуманитарные науки. - 2012. - № 4. – С. 112-116.
2. Маслова, И.А. Развитие учетно-налоговых систем в рамках инновационного менеджмента [Текст] / И.А. Маслова // Экономические и гуманитарные науки - 2011. - №12. - С. 21-23

**Алферов В.Н.**

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

---

V.N. ALFEROV

### **ACCOUNT DEVELOPMENT, ANALYSIS AND CONTROL IN CRISIS MANAGEMENT**

*Crisis management is a set of forms and methods of implementation of anti-crisis procedures in relation to the specific enterprise-debtor. The article describes the features of accounting, analysis and control in terms of crisis management.*

**Keywords:** *accounting, analysis, audit, crisis management, controlling.*

### **BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)**

1. Popova, L.V. Jekonomicheskaja informacija v upravlenii promyshlennym predprijatiem [Tekst] / L.V. Popova // Jekonomicheskie i gumanitarnye nauki. - 2012. - № 4. – S. 112-116.
2. Maslova, I.A. Razvitie uchetno-nalogovyh sistem v ramkah innovacionnogo menedzhmenta [Tekst] / I.A. Maslova // Jekonomicheskie i gumanitarnye nauki - 2011. - №12. - S. 21-23

**Alfyorov V.N.**

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

УДК 657.01

А.Н. ИВАНЧЕНКОВ

## МЕЖДУНАРОДНЫЙ ОПЫТ ФОРМИРОВАНИЯ СИСТЕМЫ СЕГМЕНТНОГО УЧЕТА

*Порядок выделения сегментов и процесс формирования и предоставления сегментной информации в Европе регулируется МСФО, а в США – СПФУ. Стандарты МСФО и СПФУ, регламентирующие порядок формирования информации по сегментам, в своем развитии прошли несколько этапов, которые рассмотрены в статье.*

**Ключевые слова:** МСФО, система сегментного учета, информация.

Первым стандартом, ориентированным на вопросы формирования информации по сегментам, стал МСФО 14 «Сегментная отчетность», который был опубликован в 1981 году Международным комитетом по стандартам финансовой отчетности. МСФО 14 был отредактирован в 1994, 1997 и 2004 годах. Стандартом, регулирующим вопросы учета по сегментам в США, стал СПФУ 131 «Раскрытие информации по сегментам предприятия и связанной с ней информацией», действующий и в настоящее время.

Рассмотрим основные различия между европейским стандартом и стандартом США (табл. 1).

Таблица 1 – Сравнение положений МСФО 14 «Сегментная отчетность» и СПФУ 131 «Раскрытие информации по сегментам предприятия и связанной с ней информацией»

Критерий сравнения	МСФО	СПФУ
Выделение сегментов	Регламентирует определение бизнес сегментов и географических сегментов	Выделение операционных сегментов
Принципы формирования финансовых показателей сегментов	Финансовые показатели сегментов формируются в соответствии с учетной политикой формирования отчетности в соответствии с МСФО	Самостоятельный выбор принципов и методов формирования показателей
Порядок распределения доходов и расходов между сегментами	Пропорционально	Возможно непропорциональное распределение, порядок которого указывается в пояснениях к отчетности
Распределение сегментов по уровням	Определяется первичность информации между бизнес-сегментами и географическими сегментами	Операционные сегменты первичны. Выделение географических сегментов не обязательно

МСФО 14 «Сегментная отчетность» выделял бизнес-сегменты и географические сегменты.

Стандарт давал определение бизнес-сегменту как «отдельному компоненту предприятия, занимающегося предоставлением или производством отдельного продукта (услуги), подверженному рискам и имеющему норму прибыли, которая отличается от рисков и прибыли других бизнес-сегментов» [4].

При определении географического сегмента необходимо было руководствоваться экономическими условиями, в которых происходит производство и предоставление продукции (услуг).

СПФУ 131 определяет следующие критерии сегмента:

- 1) компонент бизнеса компании, который генерирует выручку и несет расходы в рамках деятельности компании;
- 2) компонент бизнеса компании, финансовые и (или) операционные деятельности

результаты которого регулярно анализируются лицом, ответственным за принятие ключевых управленческих решений, в том числе относительно распределения ресурсом и активов между различными направлениями бизнеса, а также относительно оценки его деятельности;

3) компонент бизнеса компании, финансовая информация о деятельности которого является доступной [1].

В обоих стандартах ответственность за определение сегментов возлагалась на руководство компании, что определяло управленческий подход к выделению сегментов. Однако европейский стандарт четко регламентировал в обязательном порядке как выделение бизнес сегментов, так и определение сегментов по географическому признаку. В свою очередь, стандарт США регламентировал только выделение операционных сегментов.

Стандарты также имели отличия в принципах формировании финансовых показателей деятельности сегментов.

Так, в соответствии с МСФО 14 «Сегментная отчетность», показатели сегмента должны были формироваться на основе учетной политики, используемой для составления консолидированной отчетности по МСФО. Формирование финансовых и нефинансовых показателей деятельности сегмента не на основе учетной политике МСФО, допускалось только для целей внутреннего управления.

СПФУ 131 определяет формирование показателей сегмента, в соответствии с методами, дающими возможность предоставление показателей, для осуществления эффективной управленческой функции руководству компании.

Можно сделать вывод о том, что требования СПФУ 131 дает более практическую информацию о деятельности сегментов, необходимую для принятия управленческих решений, нежели МСФО 14.

При распределении доходов и расходов между сегментами пользователям МСФО необходимо было использовать метод пропорционального распределения.

Американский стандарт давал больше свободы при распределении, так как возможно было и не пропорциональное распределение, с указанием методов в пояснениях к отчетности.

МСФО 14 в обязательном порядке требовал идентифицировать первичный и вторичный уровень раскрытия информации по сегментам, а именно бизнес-сегментам и географическим сегментам. К информации по первичному уровню раскрытия сегментной информации (в большинстве случаев – раскрытия по направлениям бизнеса) стандарт предъявлял более широкие требования к раскрытию по сравнению с вторичным уровнем раскрытия (в большинстве случаев – раскрытия по географическим уровням) [2].

СПФУ 131 не требует обязательного выделения сегментных уровней, что связано с необязательностью выделения сегментов по географическому признаку.

Европейским компаниям необходимо было определить, какие сегменты являются первичными и предоставлять по ним более подробную информацию, в то время как американские предоставляли информацию по операционным сегментам, географические сегменты выделялись, в случае их необходимости с точки зрения управления.

Применение СПФУ 131 имело следующие преимущества:

1) давало возможность пользователям информации по сегментам осуществлять прогнозы принятия решений руководством, оказывающих влияние на развитие предприятия в будущем;

2) позволяло представлять промежуточную информацию по сегментам с меньшими затратами;

3) повышало сопоставимость информации, предоставляемой для внешних пользователей и аналитической информации руководства о деятельности сегментов.

В связи с преимуществами применения американских стандартов, Советом по международным стандартам финансовой отчетности совместно с Советом по стандартам финансового учета США был разработан новый стандарт МСФО: МСФО 8 «Операционные сегменты», опубликованный 30 ноября 2006 года.

Если в МСФО 14 сегменты подразделялись на бизнес-сегменты и географические. То в соответствии с МСФО 8 «Операционные сегменты» информация по сегментам должна раскрываться в разрезе компонентов предприятия, результаты деятельности которых руководство контролирует и анализирует при принятии оперативных решений.

В основе выделения операционных сегментов лежат внутренние отчеты, регулярно анализируемые главным ответственным лицом или функциональным подразделением предприятия, который принимает операционные решения по распределению ресурсов между сегментами и оценивает результаты их деятельности.

Согласно МСФО 8 информация по сегментам, направленная главному ответственному лицу по операционным вопросам, должна быть полезной для анализа деятельности сегментом и принятия решений по вопросу распределения ресурсов и оценке деятельности. В то время, как информация по сегментам, формируемая в соответствии с МСФО 14 должна была соответствовать принципам формирования финансовой отчетности, что снижало ее полезность для целей управления.

Применение МСФО 8 «Операционные сегменты» обязательно для следующих предприятий:

- публичные компании, чьи долговые и (или) долевые инструменты котируются на открытом рынке (фондовой бирже);
- компании, которые только начали процедуру листинга на фондовых биржах;
- компании, которые направили свою финансовую отчетность в Федеральную службу по финансовым рынкам или другой регулирующий орган в области обращения ценных бумаг для эмиссии любых финансовых инструментов в свободное обращение на открытом рынке [3].

Основным принципом МСФО 8 является раскрытие информации, которая позволяет пользователям оценить характер и финансовые результаты осуществляемой предприятием хозяйственной деятельности, а также экономические условия, в которых оно ведет операции.

В основе применения МСФО 8 лежит управленческий подход, сущность которого заключается в определении руководством такой структуры сегментов, которая станет наиболее эффективной для принятия операционных управленческих решений и оценки результатов.

Внедрение на предприятие МСФО 8 «Операционные сегменты» осуществляется в несколько этапов (рис. 1).

На первом этапе определяется ответственное лицо по операционным вопросам. Как правило, им является генеральный директор или директор по операционным вопросам или группа лиц. Ответственное лицо отвечает за распределение ресурсов между сегментами и оценку результатов их деятельности.

На следующем этапе определяется перечень операционных сегментов. Операционный сегмент – это компонент предприятия, осуществляющий коммерческую деятельность, в отношении которого имеется отдельная финансовая информация.

МСФО 8 определяет операционный сегмент как компонент предприятия, имеющий следующие признаки:

- ведущий коммерческую деятельность, которая может приносить выручку и связана с расходами, включая выручку и расходы по операциям с другими компонентами того же предприятия;
- результаты операционной деятельности которого регулярно анализируются ответственным лицом по операционным вопросам;
- в отношении которого имеется отдельная финансовая информация [3].

Как правило, каждый операционный сегмент имеет управляющего, который контролирует его деятельность и совместно с ответственным лицом по операционным вопросам обсуждают вопросы, связанные с операционной деятельностью, прогнозами и финансовыми результатами.

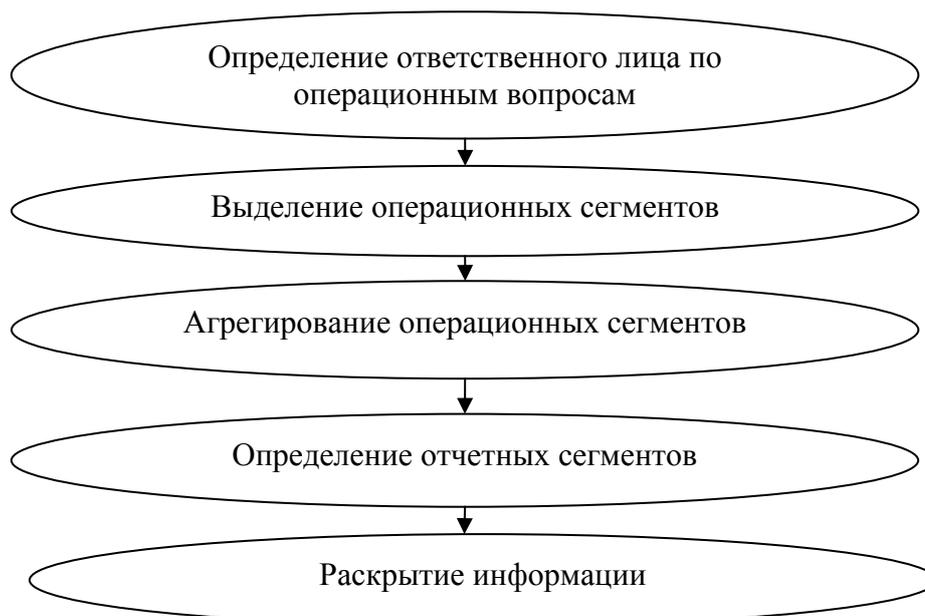


Рисунок 1 – Порядок внедрения МСФО 8 «Операционные сегменты»

В соответствии с МСФО 8 в качестве операционных сегментов определяют отдельные направления деятельности, работу которых регулярно анализируют ответственные лица по операционным вопросам в целях оценки результатов их деятельности и распределения ресурсов. Выделить сегменты можно по следующим параметрам: продукция, услуги, покупатели (клиенты), географическое расположение, юридическое лицо, отдельный завод, отдельный вид недвижимости.

Выделение операционных сегментов возможно с использованием как одного, так и нескольких параметров.

В качестве операционных сегментов могут выступать такие виды деятельности, как освоение новых видов продукции, вертикально-интегрированная деятельность, контролируемые и ассоциированные предприятия.

В случае выделения в качестве сегмента вида деятельности на стадии освоения, происходит ситуация, когда сегмент осуществляет деятельности, но не получает выручку. Несмотря на это, такая деятельность может отвечать критериям выделения в качестве операционного сегмента.

Совместно контролируемые и ассоциированные предприятия могут выступать в качестве операционного сегмента, если в компетенцию ответственного лица по операционным вопросам входят обязанности по распределению ресурсов между объектами и оценка результатов финансовой деятельности объекта инвестирования. В случае выделения в качестве сегментов совместно контролируемой и ассоциированной деятельности, руководитель сегмента регулярно анализирует деятельность сегмента и принимает решения о целесообразности сохранения отношений «инвестор-объект инвестирования». При таком сегментировании ответственные лица отвечают за распределение ресурсов на сегмент.

Не всегда понятна структура выделяемых сегментов. Некоторые предприятия, в основном, международные компании, осуществляют несколько видов деятельности и предоставляют информацию ответственному лицу по операционным вопросам в разном формате, что усложняет выделение сегментов и структурирование сегментной информации. В этом случае для выделения операционных сегментов, необходимо учитывать дополнительные факторы:

- характер коммерческой деятельности каждого компонента: если более высший уровень управления предоставляет информацию о различных видах деятельности, а более

низкий уровень схожей деятельности, то в качестве операционных сегментов целесообразно применять информацию более низшего уровня.

- наличие менеджеров, ответственных за компоненты: в качестве операционных выделяют сегменты, которые имеют ответственных менеджеров, непосредственно обсуждающих вопросы распределения ресурсов, оценки результатов и прогнозирования с ответственным лицом по операционным вопросам.

- информация, предоставляемая совету директоров: в случае, если такая информация предоставляется не ответственным лицом, то совет директоров может определить уровень, на котором производится распределение ресурсов и оценка финансовых результатов, что может являться индикатором операционных сегментов.

- прочие факторы: анализ исторических подходов для описания бизнес-деятельности предприятия, пресс-релизы, интервью руководства, интернет-сайт компании, мнение руководителей компании, высказываемое в дискуссиях, и другая общедоступная информация о компании.

Некоторые компании организуют свою деятельность по структуре матрицы, в которой одни менеджеры контролируют и представляют информацию по географическим сегментам, а другие по видам продукции. В этом случае, предприятию необходимо определить совокупность операционных сегментов, опираясь на потребность пользователей информации (рис. 2).

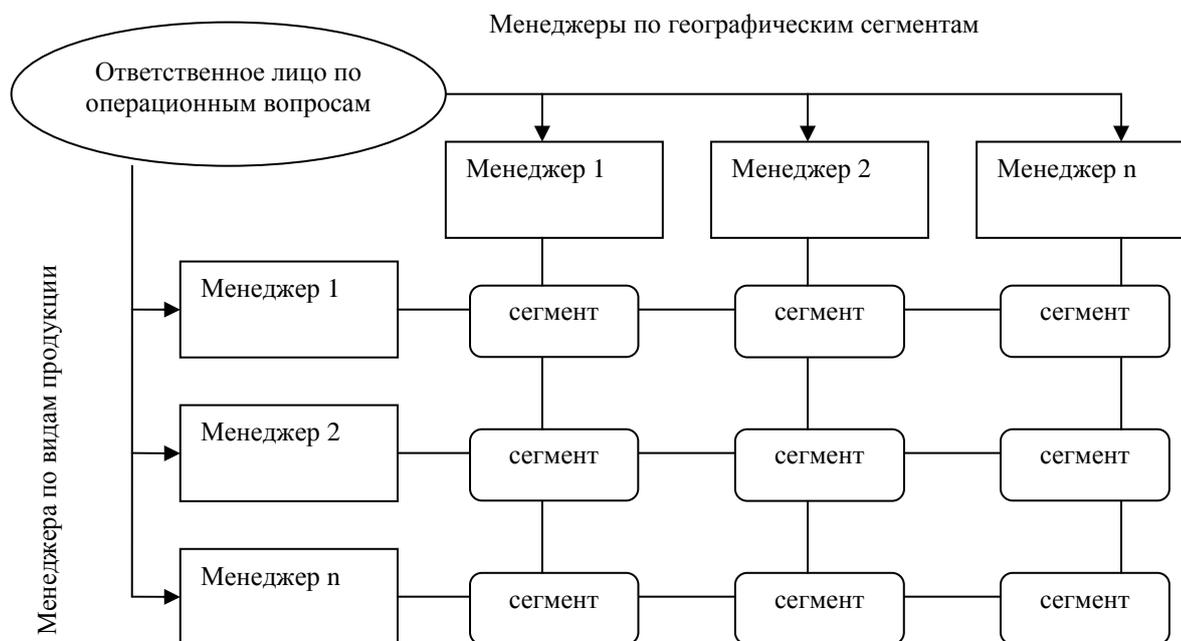


Рисунок 2 – Матричная структура сегментов предприятия

На третьем этапе по желанию предприятия производится объединение операционных сегментов в случае, если они имеют схожие экономические характеристики и соответствуют специфическим критериям на возможность агрегирования.

Согласно МСФО 8 два или более операционных сегмента могут быть агрегированы (объединены) в единый операционный сегмент, если они обладают настолько сходными характеристиками, что можно ожидать, что они будут иметь, по существу, одинаковые перспективы развития в будущем.

Предприятие не должно осуществлять объединение сегментов, в случае, если это может повлечь за собой искажение информации, на основе которой оцениваются результаты деятельности предприятия и перспективы будущих потоков денежных средств или на принятие операционных решений.

Критерии агрегирования сегментов приведены на рисунке 3.



Рисунок 3 – Критерии агрегирования сегментов

Определение схожести экономических характеристик сегментов при их объединении является самым сложным этапом, так как МСФО 8 в качестве сходной экономической характеристики выделяет долгосрочные средние показатели валовой прибыли. Однако существует ряд показателей, которые играют большую роль при определении сходства экономических показателей, нежели валовая прибыль:

- 1) показатели продаж;
- 2) тенденции роста продаж;
- 3) доходность активов;
- 4) уровни инвестиций капитала (капиталовложений);

потоки денежных средств от операционной деятельности. При оценке сходства экономических характеристик по показателям необходимо обратить внимание на следующие обстоятельства:

- узость диапазона выбранных показателей;
- направление изменения показателей;
- однонаправленность или разнонаправленность направления изменения показателей при влиянии позитивных и негативных тенденций.

Помимо количественных показателей могут оцениваться конкурентные и операционные риски, валютные риски, экономические и политические условия деятельности каждого сегмента.

При решении об объединении сегментов необходимо исходить из анализа сходства в прошлом, текущем и будущем периодах.

Сегменты могут быть агрегированы в случае, если в текущем периоде они не схожи по экономическим характеристикам, но были схожи в прошлом и ожидается их схожесть в будущем.

К прочим факторам, влияющим на принятие решения об агрегировании сегментам, относятся характер продукции и услуг, характер производственных процессов, тип или класс покупателей продукции и услуг, методы распределения продукции или услуг и характер нормативно-правовой среды (рис. 4).



*Рисунок 4 – Прочие факторы, влияющие на объединении сегментов*

Четвертый этап представляет собой выбор отчетных сегментов из перечня операционных по количественным критериям (пороговым значениям).

Согласно МСФО 8 операционный сегмент можно рассматривать как отчетный, если выполняется хотя бы одно из условий:

- 1) выручка сегмента от продажи продукции как внешним источникам, так и другим сегментам составляет 10 процентов и более от общей выручки;
- 2) прибыль или убыток сегмента в абсолютном выражении составляет 10 процентов и более от наибольших из двух величин в абсолютном выражении: общей прибыли, полученной всеми операционными сегментами, у которых не возникли убытки и общего убытка всех операционных сегментов, которые сработали с убытком;
- 3) активы сегмента составляют 10 процентов и более от общей сумма активов операционных сегментов [3].

Даже если ни один из критериев выделения отчетных сегментов не выполняется, сегмент может быть выделен в качестве отчетного, если руководство считает информацию

важной для принятия решений пользователями отчетности и если сумма выручки выделенных отчетных сегментов менее 75 процентов от общей суммы выручки (рис. 5).

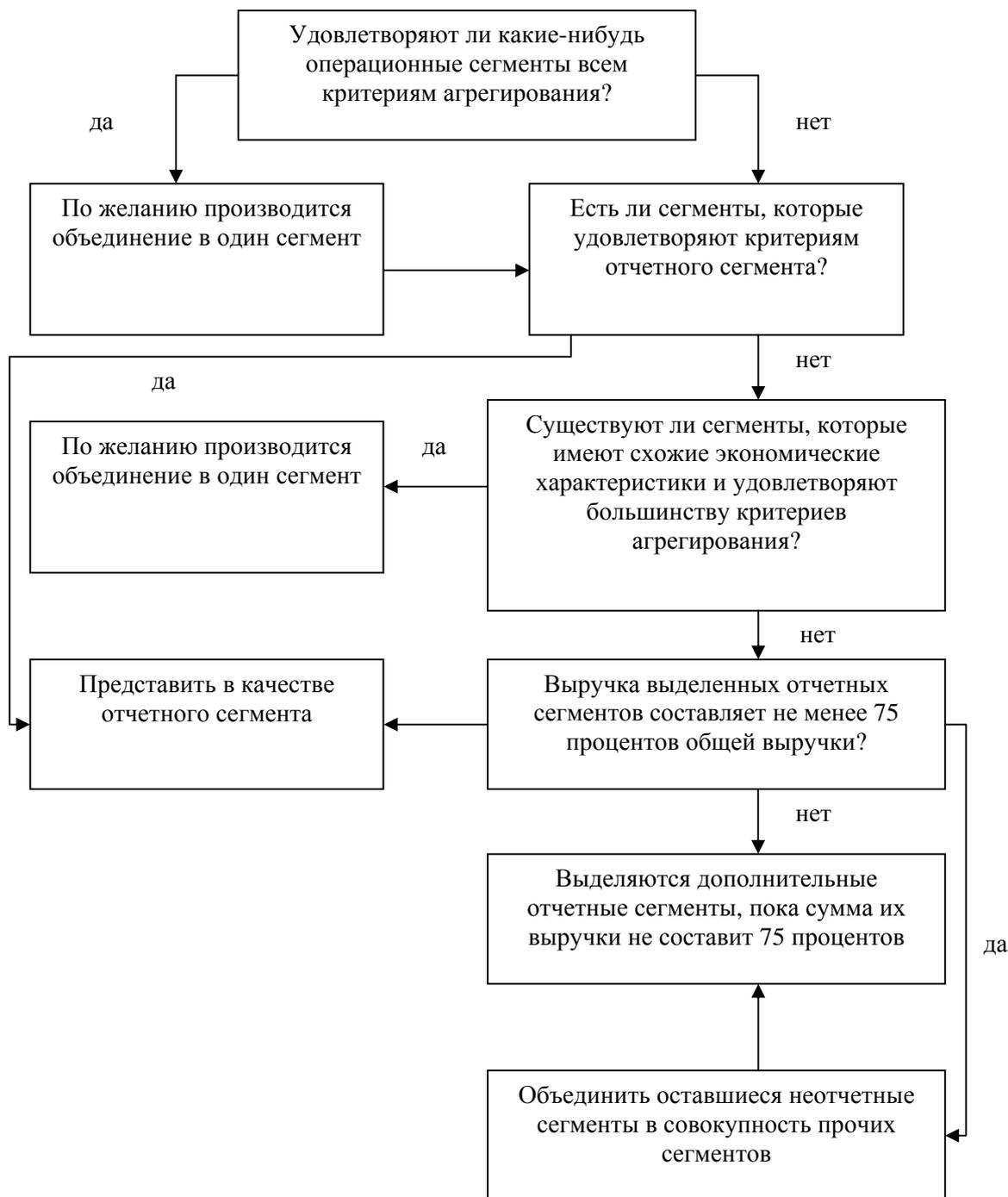


Рисунок 5 – Порядок определения отчетных сегментов

После определения отчетных сегментов, на пятом этапе раскрываются финансовые показатели как по предприятию в целом, так и по каждому отчетному сегменту. Не смотря на то, что МСФО 8 близок к СПФУ 131 «Раскрытие информации по сегментам предприятия и связанной с ней информацией», все же между двумя стандартами существуют различия.

При определении операционных сегментов матричной структуры МСФО 8 предполагает большую самостоятельность руководства в определении первичного уровня, СПФУ 131 дает четкое определение первичности сегментов по видам продукции над географическими сегментами.

Еще одним отличием европейских стандартов от американских является порядок раскрытия обязательств сегмента.

Согласно МСФО 8 раскрытие информации об обязательствах сегмента является необязательным, даже если эту информацию анализирует лицо, ответственное за принятие операционных решений.

Согласно СПФУ 131 необходимо раскрытие всех показателей, анализируемых лицом, ответственным за принятие операционных решений.

Таким образом, с 1981 года Международным комитетом по стандартам финансовой отчетности было внедрено понятие сегмента и сегментной отчетности в МСФО 14 «Сегментная отчетность».

Американским стандартом, регулирующим сегментную информацию, стал СПФУ 131 «Раскрытие информации по сегментам предприятия и связанной с ней информацией». В процессе применения стандартов было выявлено, что применение американского стандарта было более эффективным с точки зрения управления. В связи с этим 30 ноября 2006 года был опубликован новый стандарт по вопросам сегментной информации: МСФО 8 «Операционные сегменты», который дает больше управленческой самостоятельности предприятиям, составляющим сегментную отчетность.

Итак, руководство предприятия для эффективного управления затратами нуждается в оперативной и полной информации, для этого необходимо организовать рациональную систему калькулирования себестоимости продукции.

Деление деятельности предприятия на сегменты позволяет выбрать систему учета затрат и калькулирования себестоимости продукции оптимальную для каждого сегмента, что повысит эффективность управления и, как следствие, увеличит прибыльность как отдельных сегментов, так и предприятия в целом.

Данные сегментного учета являются базой для проведения анализа по сегментам, который выявляет влияние различных факторов на результат деятельности сегментов. Сегментный контроль является инструментом управления затратами на каждой стадии производства и позволяет регулировать расходы ресурсов каждого сегмента. Понятие сегментного учета и отчетность впервые было закреплено международным комитетом по финансовой отчетности в МСФО 14 «Сегментная отчетность», который в 2006 году был заменен на МСФО 8 «Операционные сегменты». В связи с тем, что становление системы сегментного учета, анализа и контроля в России находится на начальном этапе, целесообразным является в процессе организации учета по сегментам опираться как на отечественную практику, так и на зарубежную.

## **СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles (GAAP). Barry J. Epstein, Ralph Nach. Ervin L. Black, Patrick R. Delaney – USA: Wiley: 2005.
2. Карпухина, С. Сегментная отчетность. Детальный анализ МСФО 14 [Текст] / С. Карпухина // Двойная запись. – 2006. – №2.
3. Операционные сегменты: международный стандарт финансовой отчетности IAS 8 [Текст]. – М.: Аскери-АССА, 2008.
4. Сегментная отчетность: международный стандарт финансовой отчетности IAS 14: редакция 1997 [Текст]. – М.: Аскери-АССА, 2008

### **Иванченков А.Н.**

ФГБОУ ВПО «Госуниверситет – УНПК»

Аспирант кафедры «Бухгалтерский учет и налогообложение»

302040, г. Орел, Наугорское ш., 40

Тел.: (4862) 41-98-60

E-mail: orelbuin@yahoo.com

A.N. IVANCHENKOV

## INTERNATIONAL EXPERIENCE OF FORMATION OF SYSTEM OF SEGMENT ACCOUNTING

*Procedure for identification of segments and the process of formation and presentation of segment information in Europe is regulated by IFRS in the U.S. SFAS. Standards IAS and SFAS, regulating the procedure for the formation of segment information in its development went through several stages.*

**Keywords:** IFRS, segment accounting, information.

### BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)

1. Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles (GAAP). Barry J. Epstein, Ralph Nach. Ervin L. Black, Patrick R. Delaney – USA: Wiley: 2005.
2. Karpuhina, S. Segmentnaja otchetnost'. Detal'nyj analiz MSFO 14 [Tekst] / S. Karpuhina // Dvojnaja zapis'. – 2006. – №2.
3. Operacionnye segmenty: mezhdunarodnyj standart finansovoj otchetnosti IAS 8 [Tekst]. – M.: Askeri-ASSA, 2008.
4. Segmentnaja otchetnost': mezhdunarodnyj standart finansovoj otchetnosti IAS 14: redakcija 1997 [Tekst]. – M.: Askeri-ASSA, 2008

**Ivanchenkov A.N.**

State University-ESPC

Graduate student of «Accounting and Taxation»

302040, Orel, Naugorskoe w., 40

Numb.: (4862) 41-98-60

E-mail: orelbuin@yahoo.com

УДК 657.47

И.Б. КУЛЕШОВА

## ТЕОРЕТИКО-ИСТОРИЧЕСКИЙ АСПЕКТ РАЗВИТИЯ КАТЕГОРИИ «ДОБАВЛЕННАЯ СТОИМОСТЬ»

*Налог на добавленную стоимость является одним из основных и наиболее стабильных источников налоговых поступлений в бюджет Российской Федерации. В то же время, при исчислении данного налога возникает ряд трудностей. Также, в настоящее время остаются противоречия в законодательстве, которые вызывают различные трактовки в методике исчисления НДС в организации. Исчисление и уплата данного налога вызывает много проблем и спорных ситуаций, как у хозяйствующих субъектов, так и у налоговых органов. В статье с авторской позиции анализируется теоретико-исторический аспект развития категории «добавленная стоимость», которая является основой исчисления налога.*

**Ключевые слова:** налог, добавленная стоимость, метод, расчет.

В современной экономике процесс формирования добавленной стоимости является сложным и многоаспектным, поскольку в этом процессе участвуют все большее количество субъектов и тем самым возрастает специализация и разделение труда. В настоящее время концепция добавленной стоимости принята мировым экономическим сообществом в качестве базовой парадигмы развития бизнеса. Формирование добавленной стоимости рассматривается в трудах различных зарубежных и отечественных ученых. Наиболее интересными из них являются «Теория факторов производства и их предельной производительности» Ж.Б. Сэя и «Теория предельной полезности» Д.Б. Кларка, взаимодействие которых породило концепцию экономической добавленной стоимости.

Теория факторов производства и их предельной производительности исходит из того, что новую стоимость создают все факторы производства: труд, капитал и земля. Эти факторы оказывают производственные услуги. Платой за эти услуги являются заработная плата, прибыль, аренда. Основоположник этой теории Ж.Б. Сэй считает, что действие производящих фондов придает полезность продуктам, полезность в свою очередь дает продуктам ценность, а ценность доставляет доход владельцам производственных фондов [1].

Б. Кларк стремился доказать, что в процессе производства наблюдается убывающая производительность труда и капитала, то есть при неизменной величине капитала всякий дополнительный рабочий будет создавать меньшую массу продукции. Заработная плата в таком случае равняется «продукту труда», который произвел «предельный рабочий». Разницу же между «всеми продуктами промышленности» и «продуктом труда» Дж. Б. Кларк рассматривал как «продукт капитала», по праву достающийся капиталисту [1]. На рисунке 1 представлено взаимодействие двух противоположных теорий формирования добавленной стоимости, которое в настоящее время проявляется в «Концепции экономической добавленной стоимости» Д.Б. Стюарта.

Показатель «Экономическая добавленная стоимость» (Economic Value Added - EVA), согласно общему определению, является разницей между чистой операционной прибылью после налогообложения и затрат на капитал [1].

Концепция экономической добавленной стоимости традиционно основывается на предположении, что первичной целью деятельности любой компании является максимизация дохода ее акционеров путем обеспечения получения инвесторами необходимой нормы доходности.

Концепция EVA предлагает учитывать следующие ресурсы в составе капитала компании:

- вложения в НИОКР;
- вложения в обучение персонала;

- инвестиции в создание и продвижение торговой марки;
- инвестиции в реорганизацию бизнеса.



Рисунок 1 – Взаимодействие двух противоположных теорий формирования добавленной стоимости

В современных условиях глобализации экономических процессов в формировании добавленной стоимости в национальных экономиках все более активное участие принимают транснациональные корпорации (компании, владеющие производственными подразделениями в нескольких странах). Имея возможность размещать производство на территориях других государств, транснациональные корпорации используют их сравнительные преимущества, снижая тем самым затраты на производство продукции и увеличивая прибыли. Этот процесс может привести к следующим последствиям:

- 1) постепенной деградации феномена международного «свободного рынка»;
- 2) появление возможности выстраивания специфических вертикальных производственных цепочек, тем самым расширяя географию размещения предприятий и производств.

В этой связи в экономической науке появилось понятие «цепочка» создания (приращения) стоимости, что представляет собой весь комплекс различных видов производственно-хозяйственной деятельности, обеспечивающей прохождение изготовляемым продуктом полного производственного цикла. На рисунке 2 представлен жизненный цикл прохождения продукта как цепочка приращения стоимости.

Цепочка добавленной стоимости (приращения стоимости) представляет собой описательную модель, которая применяется для подробного освещения последовательности оперативных и функциональных действий и применяется для того, чтобы описать

производственные стадии товара. Такая цепочка показывает, что звенья цепи находятся не в конкурентных отношениях друг с другом, а в тесном сотрудничестве, направленном на достижение одной общей цели. Каждое звено в ценовой цепочке представляет собой предприятие, которое добавляет свою цену к конечному продукту (услуге). Продукт (услуга) считается законченным только тогда, когда он достигает финальной стадии этой цепи [2].

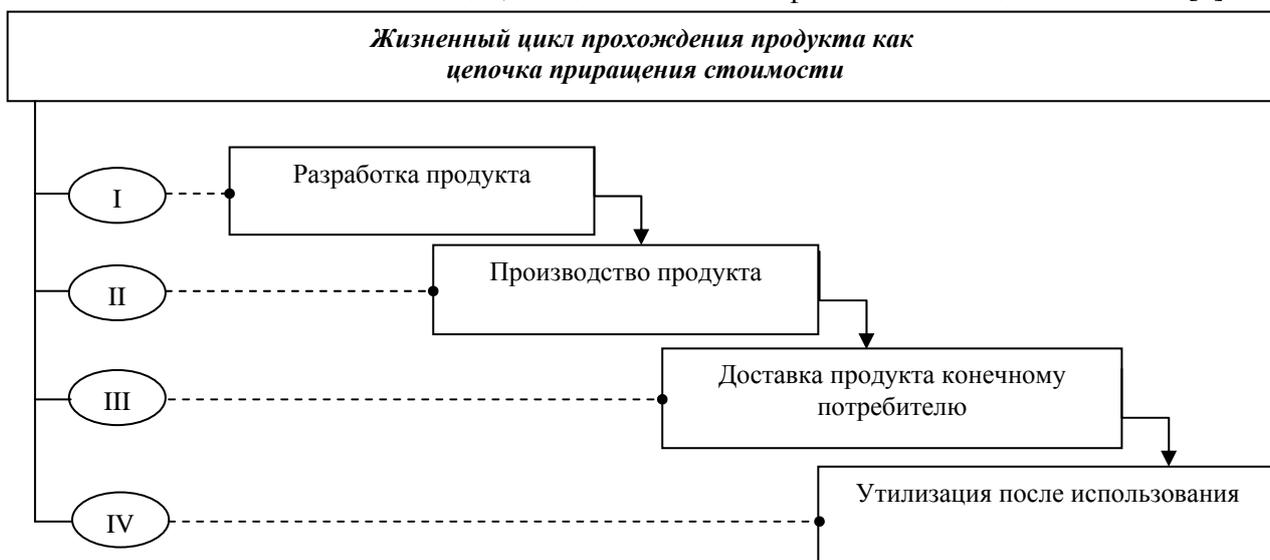


Рисунок 2 – Жизненный цикл прохождения продукта как цепочка приращения стоимости

В связи с этим, представляется возможным определить основные элементы глобальной цепочки добавленной стоимости товаров на рисунке 3.

Таким образом, для того чтобы предприятию уверенно чувствовать себя в условиях нарастающей глобализации экономики необходимо постараться попасть и прочно закрепиться в звеньях общей цепочки приращения стоимости, что представляет собой прежде всего научные исследования и опытно-конструкторские работы, связанные с разработкой новых и кардинально усовершенствованных выпускаемых видов продукции и технологий, стратегический менеджмент и маркетинг, а также производство наиболее высокотехнологичной и наукоемкой продукции [2].

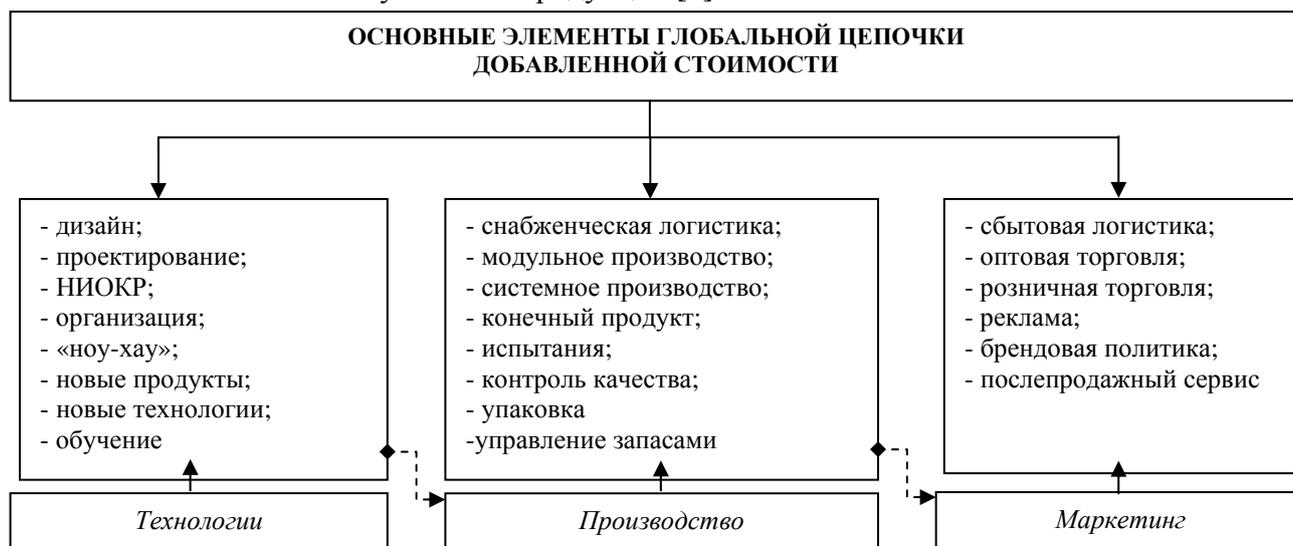


Рисунок 3 – Основные элементы глобальной цепочки добавленной стоимости товаров

Впервые теорию прибавочной стоимости, которую наиболее полно развил К. Маркс в «Капитале» выдвинули классики английской политической экономии А. Смит и Д. Рикардо.

Сущность этой теории можно представить в трех основных положениях, которые рассмотрены на рисунке 4.

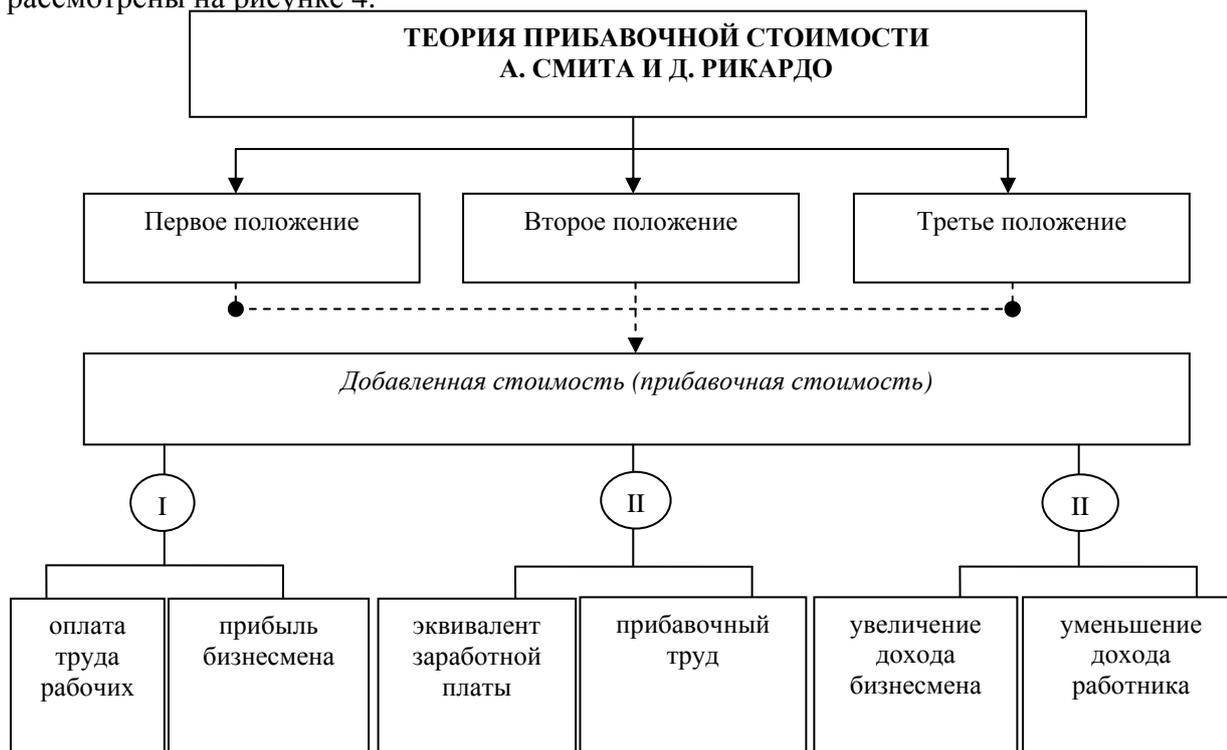


Рисунок 4 – Основные положения теории прибавочной стоимости А. Смита и Д. Рикардо

Для того, чтобы в полной мере понять сущность основных положений, представленных на рисунке 4, обратимся к более подробному описанию каждого из них:

– первое положение основывается на создании новой стоимости своим трудом наемными работниками. А. Смит в труде «Исследование о природе и причинах богатства народов» утверждал: «Стоимость, которую рабочие прибавляют к стоимости материалов, распадается на две части, из которых одна идет на оплату их заработной платы, а другая – на оплату прибыли их предпринимателя на весь капитал, который он авансировал в виде материалов и заработной платы».

– второе положение основывается на разделении рабочего дня наемного труженика на две части: сначала он затрачивает необходимый труд, идущий на содержание его самого и семьи: создает эквивалент его заработной платы, а потом он расходует прибавочный труд, во время которого производит прибавочную стоимость.

– третье положение основывается на делении новой стоимости на две доли, которые вызывают противоположность экономических интересов наемных работников и бизнесменов, так как увеличение доходов одних происходит за счет уменьшения зарплаток других [3].

Д. Рикардо сформулировал закон, согласно которому величины заработной платы и прибыли находятся в обратной пропорциональной зависимости и пришел к заключению: «Какая доля продукта уплачивается в форме заработной платы – вопрос в высшей степени важный при изучении прибыли, ибо нужно сейчас же заметить, что последняя будет высока или низка в той же самой пропорции, в какой будет низка или высока заработная плата» [4].

Таким образом, изучив основные положения теории прибавочной стоимости можно говорить о том, что она не противоречит очевидному факту: новая добавленная стоимость делится на две части – заработную плату работников и валовую прибыль (прибавочную стоимость). Но эта теория не соответствует, современным условиям постиндустриальной экономики. Так, валовая прибыль на акционерных предприятиях достается не одному частному собственнику, а всем акционерам, в том числе работникам, имеющим акции. С возникновением государственного сектора экономики значительная доля прибыли

предприятий стала изыматься в виде государственных налогов. Последние идут на удовлетворение разнообразных совместных общественных потребностей (бесплатное среднее образование, развитие науки, социальные нужды) [5].

Известный немецкий экономист Карл Маркс утверждал, что товарное производство начинает свое движение из денег, которые вкладываются в производство путем закупки средств производства и рабочей силы, и завершает цикл получением денег от реализации произведенного продукта [6]. Процесс этого движения представлен на рисунке 5.

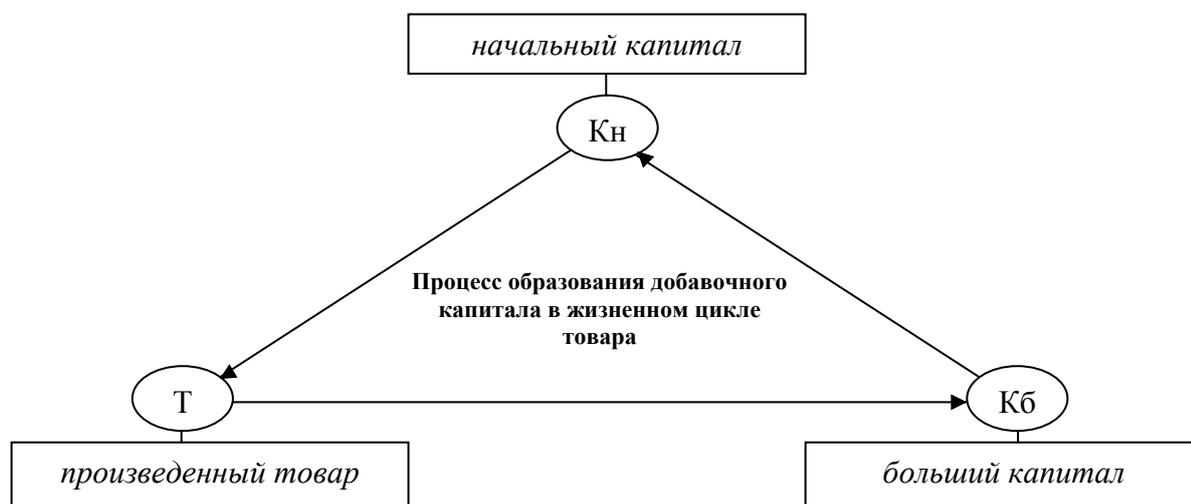


Рисунок 5 – Процесс образования добавочного капитала в жизненном цикле товара по К. Марксу

Деньги в начале оборота и в конце его не могут быть одинаковыми, иначе весь процесс терял бы смысл. Поскольку качественно деньги однородные, различия могут быть только количественным, то есть в конце нужно получить больше денег, чем в начале. Увеличение денег в процессе оборота Карл Маркс назвал добавленной стоимостью и ее появление превращает первично вложенные деньги в капитал, то есть стоимость, которая приносит доход.

Карл Маркс считал, что «вновь произведенная стоимость» (добавленная стоимость), выраженная в терминах дохода, представляет собой сумму заработной платы, прибыли и ренты, а выраженная в терминах продукции эта вновь созданная стоимость представляет собой сумму потребительских и инвестируемых благ, составляющих чистые капиталовложения. Он определял добавленную стоимость как сумму заработной платы, прибыли, ренты и возмещения капитала, а также как стоимость новой продукции плюс стоимость возмещения капитала [6].

В процессе производства к исходным производственным ресурсам (сырью, материалам) добавляется стоимость потребленных в процессе производства основных средств, нематериальных активов, затрат на оплату труда (с соответствующими начислениями налогов и обязательных платежей), а также установленной нормы рентабельности, что в конечном счете и формирует отпускные цены. В связи с этим рассмотрим элементы цены товара на рисунке 6.



Рисунок 6 – Элементы цены товара

Таким образом, если стоимость реализованной продукции (товаров, работ, услуг) формирует показатель валового выпуска, то все производственные ресурсы, приобретенные для выпуска реализованной продукции формируют показатель промежуточного потребления. Все, что производитель «добавил» к стоимости приобретенных ресурсов в процессе производства, и составляет добавленную стоимость.

Для более полного изучения теоретических аспектов формирования добавленной стоимости представим различные научные трактовки определения «добавленной стоимости» в таблице 1.

Таблица 1 – Научные трактовки «добавленной стоимости» разных авторов

Автор	Определение добавленной стоимости
Козлова И.М.	Часть стоимости продукта, которая рассчитывается как разность между стоимостью товаров и услуг, произведенных компанией, и стоимостью товаров и услуг, приобретенных компанией у внешних организаций (стоимость купленных товаров и услуг будет состоять в основном из израсходованных материалов и прочих расходов, оплаченных внешним организациям, например, расходы на освещение, отопление, страхование) [7]
Райзберг Б.А.	Часть стоимости товаров, услуг, приращенная непосредственно на данном предприятии, в данной фирме. Определяется как разность между выручкой от продажи продукции, товаров, услуг, произведенных фирмой, и ее затратами на закупку материалов, полуфабрикатов [8]
Осадчая И.М.	Общие продажи фирмы минус покупки ресурсов у других фирм. Остаток предназначается для зарплаты работникам фирмы и выплаты прибыли ее владельцам [9]
Брайен Б.	Стоимость, добавленная к товару (услуге) при их прохождении по цепочке от места его первоначального приобретения, производства и так далее до розничной продажи [10]
Борисов А.Б.	Разница между стоимостью проданного продукта и материалов, затраченных на его производство, включая эквивалент затрат на заработную плату, процент на капитал, ренту и прибыль [11]
Мокиенко В.М.	Стоимость отраслевых продаж за вычетом стоимости промежуточных товаров [12]
Ларионова Е.	Прибыль предприятия от обычной деятельности за вычетом налогов, уменьшенная на величину платы за весь инвестированный в предприятие капитал [13]

Исходя из научных трактовок добавленной стоимости, представленных в различных литературных источниках можно определить основные элементы данного экономического показателя. Представим их на рисунке 7.

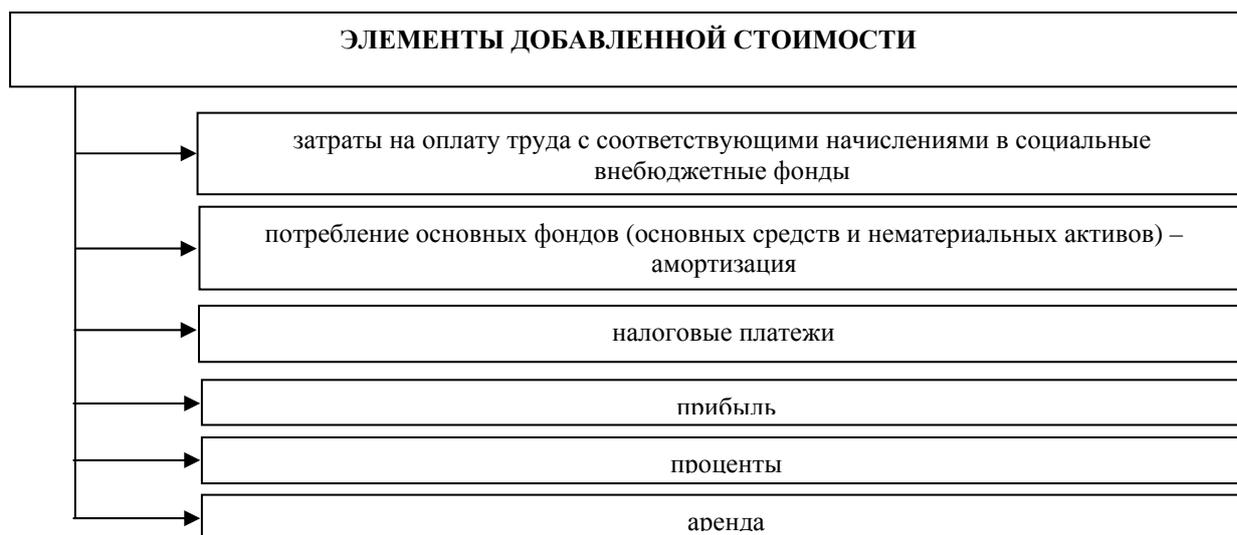


Рисунок 7 – Элементы добавленной стоимости

Следовательно, экономический показатель «добавленная стоимость» можно выразить в виде формулы (1):

$$ДС = ФОТ + ОВФ + А + Н + П + ПР + А, \quad (1)$$

где ДС – добавленная стоимость;

ФОТ – фонд оплаты труда;

ОВФ – отчисления во внебюджетные социальные фонды, начисляемые на ФОТ;

А – амортизации основных средств и нематериальных активов;

Н – налоговые платежи;

П – прибыль;

ПР – проценты;

А – аренда [7].

В соответствии с изученными теориями формирования добавленной стоимости и выявленными её элементами существует два метода определения показателя добавленной стоимости: метод вычитания и метод сложения [14] (рис. 8).



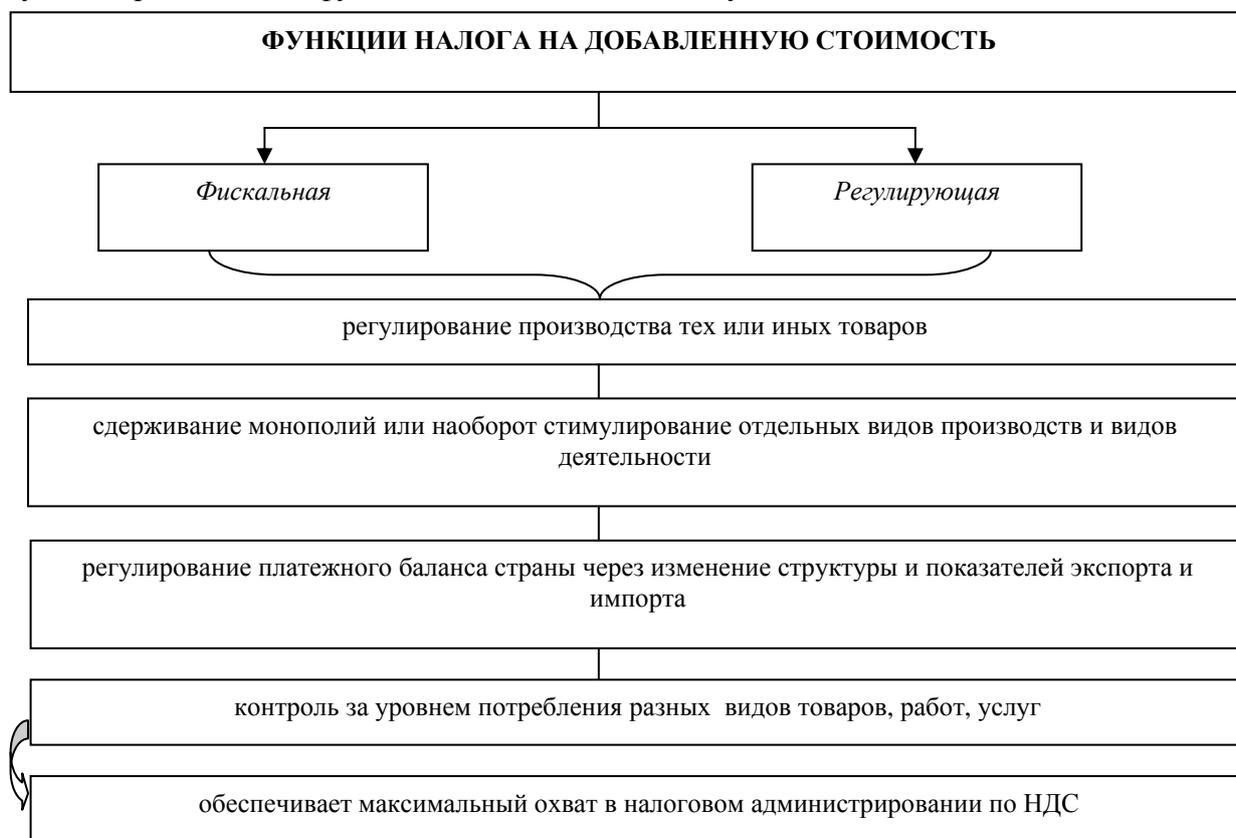
Рисунок 8 – Методы определения показателя добавленной стоимости

Методом вычитания добавленную стоимость получают путем вычитания из стоимости товаров (работ, услуг) стоимости приобретенного сырья, материалов, услуг сторонних организаций. При использовании метода сложения добавленную стоимость получают в виде суммы расходов на оплату труда, амортизационных отчислений, прочих

расходов, включающих суммы налоговых платежей, которые относятся на затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг) и прибыли организации [15].

Таким образом, изучив теоретические аспекты формирования добавленной стоимости можно сделать вывод о том, что на современном этапе глобализации экономики добавленная стоимость формируется за счет следующих элементов: фонд оплаты труда, отчисления во внебюджетные социальные фонды, начисляемые на фонд оплаты труда, амортизации основных средств и нематериальных активов, косвенные налоги, прибыль, проценты, рента. Добавленной стоимостью также оцениваются доходы работающих на предприятиях и в сфере услуг и предпринимательские доходы, соизмеряемые с оценкой объема производимых товарных стоимостей и стоимости услуг, за вычетом валового (повторного) счета. В соответствии с этим, добавленная стоимость представляет собой часть стоимости продукта, которая рассчитывается как разность между стоимостью товаров и услуг, произведенных компанией (выручка от продаж), и стоимостью товаров и услуг, приобретенных компанией у внешних организаций. Так как в процессе производства к исходным ресурсам добавляется стоимость потребленных в процессе производства основных средств, нематериальных активов, затрат на оплату труда с соответствующими начислениями налогов и обязательных платежей, а также установленной нормы рентабельности, то в конечном счете это и формирует отпускные цены.

Налог на добавленную стоимость (НДС) является косвенным и представляет собой надбавку к цене товара, который оплачивается конечным потребителем. НДС разработал французский экономист Морис Лоре в 1954 году. Он описал схему его действия и доказал, что новый налог способен заменить налог с оборота, функционировавший в тот период в стране. Во многих странах налог на добавленную стоимость превратился в основной источник доходов государственного бюджета от косвенного налогообложения [15]. На рисунке 9 представлены функции налога на добавленную стоимость.



**Рисунок 9 – Функции налога на добавленную стоимость**

Как и любой из налогов НДС обладает своими особенностями. На рисунке 10 представлены отличительные характеристики налога на добавленную стоимость.

Таким образом, отличительные особенности НДС заключаются в следующем:

1) взимается многократно на каждой стадии производства и обращения, поэтому сумма налога начинает поступать в бюджет государства задолго до того, как товар дойдет до конечного потребителя [6].

2) постоянный рост доходов бюджета за счет НДС может быть увеличен при росте численности населения, что приводит к росту потребления товаров (работ, услуг) и к увеличению расходов на это потребление. Поэтому в период экономического подъема создаются благоприятные условия для повышения цен, и суммы налога растут [14].

3) налог является фискально эффективным, так как конечному плательщику сложно уклониться от уплаты налога. В случае взимания НДС потребитель товара уплачивает сумму налога в момент приобретения товара. Следовательно, налог уплачивается только с той части дохода, которая тратится на потребление, но не взимается со сберегаемой части дохода [6].

4) НДС позволяет регулировать государству потребление тех или иных благ, изменяя ставку налога на тот или иной товар государство увеличивает или уменьшает их цену, что приводит к изменению структуры потребления.

5) особенностью НДС является возмещение государством суммы налога, уплаченной при приобретении товаров (работ, услуг), то есть если в одном месте сделано начисление (продавцом) налога, то в другом на эту же сумму должен быть сделан налоговый вычет (покупателем). Причём два этих действия должны происходить в одном временном отрезке времени.

6) важнейшим свойством НДС как косвенного налога является включение его в цену облагаемых товаров (работ, услуг) путем надбавок к цене или включения в издержки производства. В нормальных экономических условиях уплата косвенных налогов производится конечными потребителями, хотя вносят эти налоги в бюджет непосредственно продавцы и производители облагаемых товаров (работ, услуг).

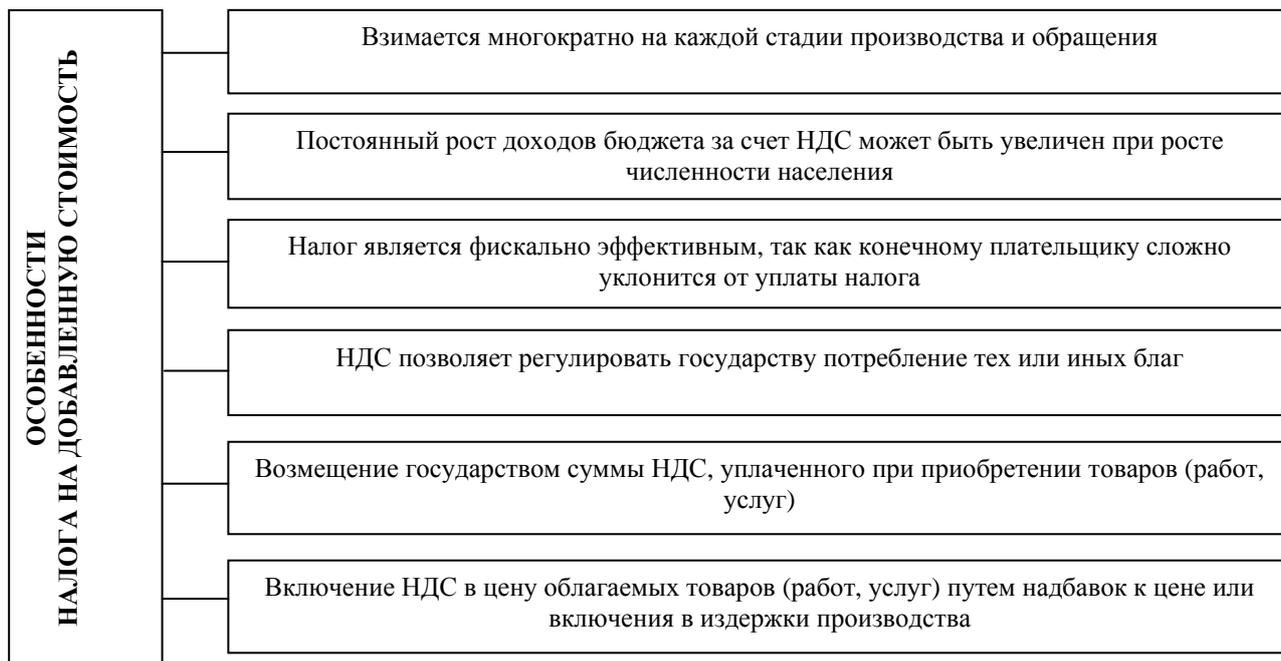


Рисунок 10 – Особенности налога на добавленную стоимость

Выбор метода расчета НДС является сложным и ответственным этапом построения системы налогообложения. От того, как будет исчисляться сумма налога, которую налогоплательщик должен перечислить в бюджет, зависит в значительной мере структура всей системы обложения НДС.

Теория и методика построения системы обложения НДС предусматривает возможность применения одного из трех способов взимания налога:

- бухгалтерский (прямой) метод;
- аддитивный метод (косвенный);

– зачетный [15].

Рассмотрим основные модели исчисления налога на рисунке 11.

Бухгалтерский (прямой) способ предусматривает обложение налогом непосредственно добавленной стоимости. При исчислении налога на добавленную стоимость данным методом добавленная стоимость выступает показателем, служащим основой для исчисления суммы налога. Для расчета суммы налога на добавленную стоимость необходимо из выручки от реализации товаров, работ, услуг вычесть все приобретенные материальные затраты (на сырье, материалы, топливо, энергию, покупные комплектующие изделия, производственные услуги сторонних организаций).

Аддитивный (косвенный) метод предусматривает обложение налогом составных частей – прибыли и заработной платы. Сумма налога исчисляется на основе каждого из этих показателей путем умножения его на ставку налога. Аддитивный (косвенный) метод не имеет принципиальных отличий от прямого способа расчета суммы налога на добавленную стоимость. Можно сделать вывод, что сумма налога не является частью добавленной стоимости, однако сама добавленная стоимость выступает тем экономическим показателем, который служит основой исчисления суммы налога.



*Рисунок 11 – Модели исчисления НДС*

В настоящее время в России на практике применяется зачетный (инвойсный) метод исчисления НДС. Основным преимуществом данного метода является отсутствие необходимости определения добавленной стоимости за отчетный период, так как сделки, покупки и продажи могут иметь разный временной период. Взимание НДС по зачетному методу осуществляется методом частичных платежей, то есть на каждой технологической цепочке производства и обращения товаров.

Суть зачетного метода заключается в том, что на каждой стадии производства и обращения НДС облагается только та часть цены товара, которая добавилась на этой стадии. Также расчет суммы налога может еще определяться как произведение стоимости реализованных продуктов и ставки налога. Исчисленная таким способом сумма налога не является налоговым обязательством, которое необходимо уплачивать в бюджет. Эта сумма

должна быть уменьшена на сумму налога, уплаченную (подлежащую уплате) налогоплательщиком поставщикам материальных ресурсов.

Использование косвенного способа вычитания не требует определения показателя добавленной стоимости. Ставка налога применяется к стоимости реализованных продуктов и к стоимости товаров, приобретенных предприятиями для обеспечения предпринимательской деятельности. Данный способ предусматривает, что налог начисляется по установленным ставкам на каждой стадии производства и реализации товара до конечного потребителя.

Сумма налога, начисленного на предыдущем этапе движения товара, подлежит вычету из суммы налога, уплачиваемого на текущем этапе. Этот способ позволяет применить ставку налога непосредственно в момент совершения конкретной сделки. Основной отличительной чертой этого метода является обязательная организация налогового учета методом счетов-фактур. Счет-фактура должен зафиксировать сумму налогового обязательства по совершенной сделке на определенную дату. Налоговые обязательства при использовании этого метода могут быть определены за любой период: неделю, месяц, квартал, год. Использование зачетного метода позволяет полностью вернуть производителю налог на добавленную стоимость, который он уплатил поставщику.

Данный способ позволяет применять систему налоговых ставок. В этом случае число показателей в системе увеличивается пропорционально количеству ставок, так как все показатели, используемые для расчета налога на добавленную стоимость, определяются для исчисления суммы налога и суммы вычета для каждой установленной ставки, и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате в бюджет.

Таким образом, распространение на практике инвойсного способа обусловлено тем, что он позволяет органам государственной власти организовать налоговый контроль за полнотой и своевременностью внесения сумм НДС в бюджет. Данный способ установлен главой 21 Налогового кодекса Российской Федерации и подлежит применению на всей территории России.

## **СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Половкин, С.Е. Формирование добавленной стоимости в условиях глобализации экономики [Текст] / С.Е. Половинкин // Экономические науки. – 2007. – № 5. – С. 150-154.
2. Лыч, Г. Предприятие в процессе глобализации: проблема выживания [Текст] / Г. Лыч // Журнал «Директор»
3. Смит, А. Антология экономической классики [Текст] / А. Смит, В. Петти, Д. Рикардо. – М.: Издательство «Пролог», 1993. – 199с.
4. Рикардо, Д. Начала политической экономии и налогового обложения. Соч. Т. 1 [Текст] / Д. Рикардо. – М.: Издательство «Пролог», 1955. – 46с.
5. Теория добавленной стоимости в «Капитале» К. Маркса [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://points.net.ua/article.php>.
6. Маркс, К. Г. Капитал [Электронный ресурс] / Режим доступа: Режим доступа: [http://lib.aldebaran.ru/author/marks\\_karl](http://lib.aldebaran.ru/author/marks_karl).
7. Козлова И.М., Аудит учета налога на добавленную стоимость [Текст] / И.М. Козлова, Е.Ф. Волонцевич // Журнал «Аудит и финансовый анализ». - №3
8. Райзберг, Б.А. Современный экономический словарь [Текст] / Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева. – М.: ИНФРА-М, -1999. - 479 с.
9. Осадчая, И.М. Экономика. Толковый словарь [Текст] / И.М. Осадчая, Блэк Дж. – М.: «ИНФРА-М», Издательство «Весь Мир», - 2000, - 832 с.
10. Брайен, Б. Финансы. Толковый словарь [Текст] / Брайен Батлер, Брайен Джонсон, Грэм Сидуэлл, М.: «ИНФРА-М», - 2000, - 912 с.
11. Борисов, А.Б. Юридический словарь [Текст] / А.Б. Борисов. - М.: Книжный мир, - 2000. – 734с.
12. Мокиенко, В.М. Энциклопедический словарь экономики и права. [Текст] / В.М. Мокиенко, Т.Г. Никитина, М.: - 2005, - 834с.
13. Ларионова, Е. Экономическая добавленная стоимость [Текст] / Е. Ларионова // газета «Деловой Петербург» (серия «Бизнес без проблем»). – 2003. - № 3(44). – С. 23-39
14. Маслова, И.А. Существующие методики исчисления налога на добавленную стоимость на основе показателя добавленной стоимости [Текст] / И.А. Маслова, Е.Л. Малкина, В.А. Савина // Управленческий учет. - 2007. - № 2. - С. 27-30.

15. Маслов, Б.Г. Система налогообложения добавленной стоимости в Российской Федерации [Текст] / Б.Г. Маслов // Управленческий учет. - 2008 - №8. - С. 62-68.

**Кулешова Ирина Борисовна**

ОАО «Домостроительный комбинат 1»

Заместитель Председателя Совета директоров по финансово-экономическим вопросам

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

Тел.: (495) 941-10-13

E-mail: buh@dsk1.ru

I.B. KULESHOVA

**THEORETICAL AND HISTORICAL ASPECT OF CATEGORY «VALUE ADDED»**

*Value added tax is one of the main and most stable source of tax revenue in the budget of the Russian Federation. At the same time, the calculation of this tax raises a number of difficulties. Also, at present, it remains controversial in the legislation, which cause different interpretations in the method of calculation of VAT in the organization. Calculation and payment of the tax causes a lot of problems and disputes, like businesses, and the tax authorities. The article with the author's position is analyzed theoretical and historical aspects of the category of «added value», which is the basis for calculating tax.*

**Keywords:** tax, the value added method, calculation.

**BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)**

1. Polovkin, S.E. Formirovanie dobavlennoj stoimosti v uslovijah globalizacii jekonomiki [Tekst] / S.E. Polovkin // Jekonomicheskie nauki. – 2007. – № 5. – S. 150-154.
2. Lych, G. Predpriyatje v processe globalizacii: problema vyzhivanija [Tekst] / G. Lych // Zhurnal «Direktor»
3. Smit, A. Antologija jekonomicheskoj klassiki [Tekst] / A. Smit, V. Petti, D. Rikardo. – M.: Izdatel'stvo «Prolog», 1993. – 199s.
4. Rikardo, D. Nachala politicheskoj jekonomii i nalogovogo oblozhenija. Soch. T. 1 [Tekst] / D. Rikardo. – M.: Izdatel'stvo «Prolog», 1955. – 46s.
5. Teorija dobavlennoj stoimosti v «Kapitale» K. Marksa [Jelektronnyj resurs] / Rezhim dostupa: <http://points.net.ua/article.php>.
6. Marks, K. G. Kapital [Jelektronnyj resurs] / Rezhim dostupa: [http://lib.aldebaran.ru/author/marks\\_karl](http://lib.aldebaran.ru/author/marks_karl).
7. Kozlova I.M., Audit ucheta naloga na dobavlennuju stoimost' [Tekst] / I.M. Kozlova, E.F. Voloncevich // Zhurnal «Audit i finansovyj analiz». - №3
8. Rajzberg, B.A.Sovremennyj jekonomicheskij slovar' [Tekst] / B. A. Rajzberg, L. Sh. Lozovskij, E.B. Starodubceva. – M.: INFRA-M, -1999. - 479 s.
9. Osadchaja, I.M. Jekonomika. Tolkovyj slovar' [Tekst] / I.M. Osadchaja, Bljek Dzh. – M.: «INFRA-M», Izdatel'stvo «Ves' Mir», - 2000, - 832 s.
10. Brajen, B. Finansy. Tolkovyj slovar' [Tekst] / Brajen Batler, Brajen Dzhonson, Grjem Sidujel, M.: «INFRA-M», - 2000, - 912 s.
11. Borisov, A.B. Juridicheskij slovar' [Tekst] / A.B. Borisov. - M.: Knizhnyj mir, - 2000. – 734s.
12. Mokienko, V.M. Jenciklopedicheskij slovar' jekonomiki i prava. [Tekst] / V.M. Mokienko, T.G. Nikitina, M.: - 2005, - 834s.
13. Larionova, E. Jekonomicheskaja dobavlennoj stoimost' [Tekst] / E. Larionova // gazeta «Delovoj Peterburg» (serija «Biznes bez problem»). – 2003. - № 3(44). – S. 23-39
14. Maslova, I.A. Sushhestvujushhie metodiki ischislenija naloga na dobavlennuju stoimost' na osnove pokazatelja dobavlennoj stoimosti [Tekst] / I.A. Maslova, E.L. Malkina, V.A. Savina // Upravlencheskij uch. - 2007. - № 2. - S. 27-30.
15. Maslov, B.G. Sistema nalogooblozhenija dobavlennoj stoimosti v Rossijskoj Federacii [Tekst] / B.G. Maslov // Upravlencheskij uch. - 2008 - №8. - S. 62-68.

**Kuleshova Irina Borisovna**

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

JSC «House-Building Factory 1»

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

Numb.: (495) 941-10-13

E-mail: buh@dsk1.ru

## ПРИМЕНЕНИЕ СИСТЕМЫ СБАЛАНСИРОВАННЫХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ НА ПРОМЫШЛЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

В статье автором рассмотрена схема управления изменениями на предприятии, представлена его общая стратегическая карта и предложена система сбалансированных показателей.

**Ключевые слова:** система, сбалансированные показатели, стратегическая карта.

Для успешного развития современной компании необходима четкая стратегия, продуманная управленческая структура, отлаженность бизнес-процессов и эффективная система мотивации персонала.

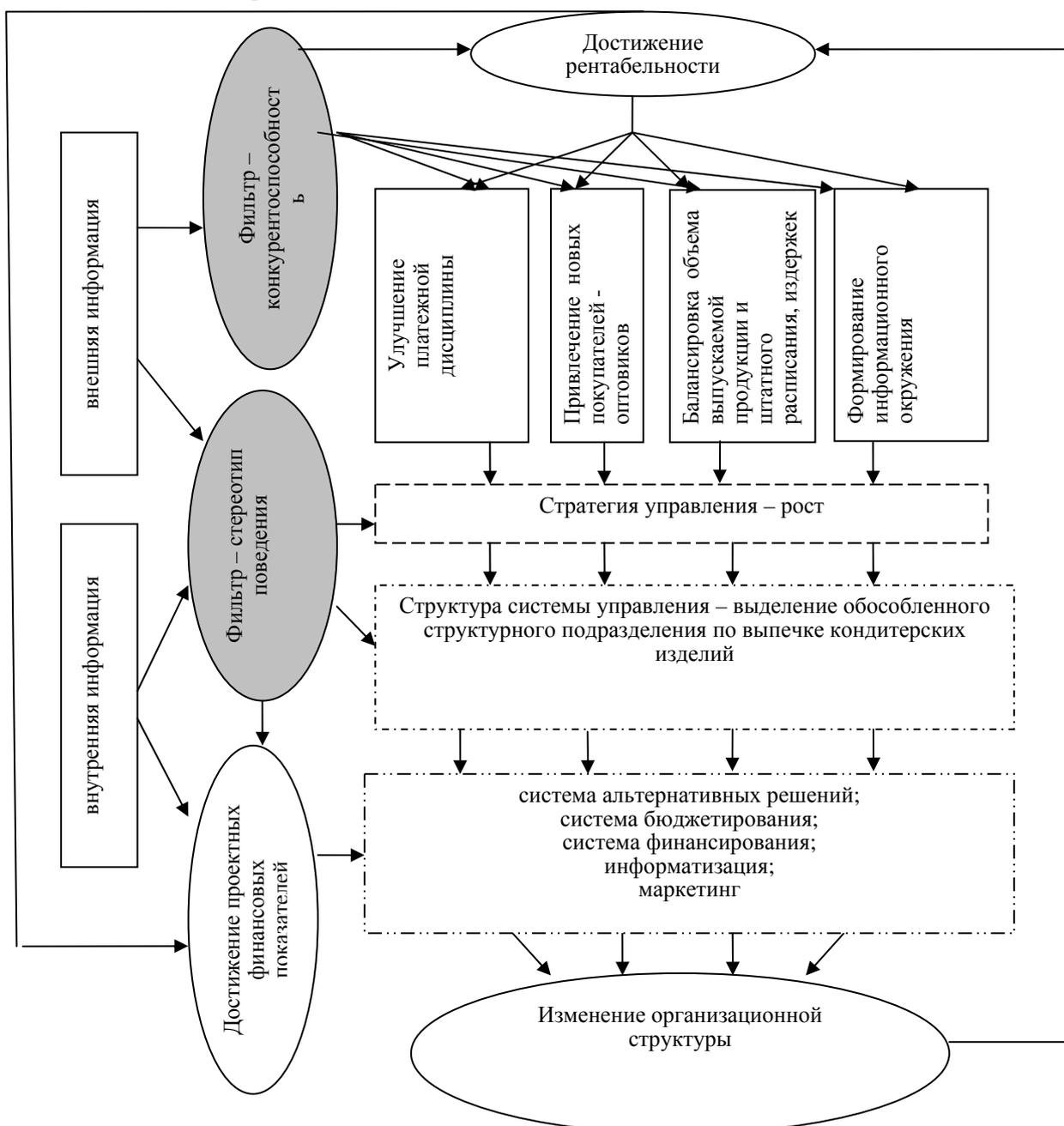


Рисунок 1 - Схема управления изменениями в ОАО «Орловский хлебокомбинат»

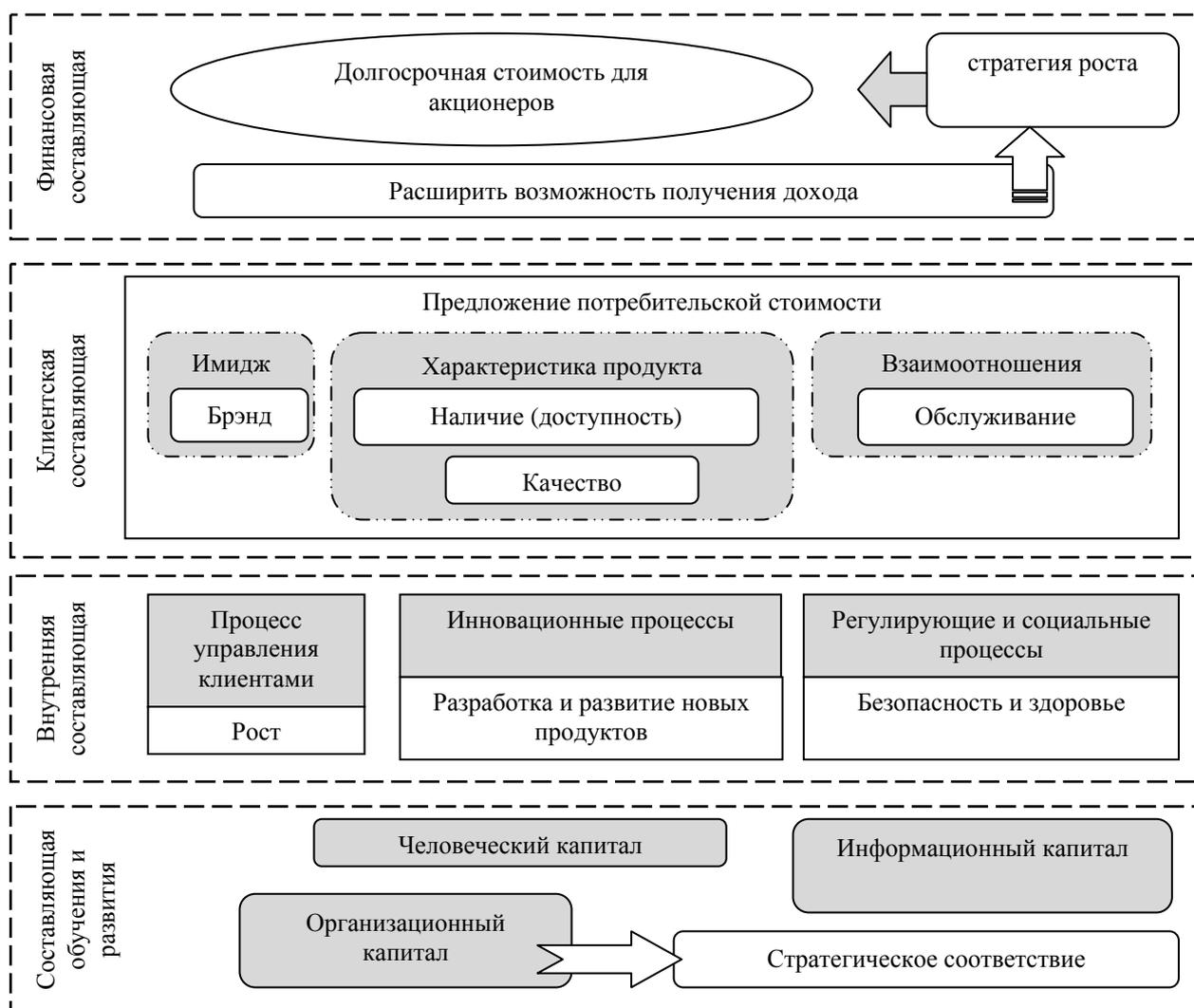
Одним из инструментов, позволяющих решать все эти задачи, и является сбалансированная система показателей, большая роль при постановке которой отводится руководителям финансовых подразделений [1].

В процессе построения системы сбалансированных показателей для ОАО «Орловский хлебокомбинат» должны быть определены информационные фильтры, которые призваны не допустить искажения информации при ее передаче между управляемым объектом (подразделением) и управляющим субъектом (менеджментом организации и командой преобразований).

Основными фильтрами будут фильтр сбора данных для оценки конкурентных позиций компании на рынке и фильтр стереотипизации поведения – привычного способа восприятия структурного подразделения в качестве центра затрат.

По концепции системы сбалансированных показателей, все стратегические цели распределяют по четырем ключевым группам. Это финансы, клиенты, процессы, обучение и развитие персонала. Затем предприятие начинает процесс создания стратегической карты. С ее помощью можно выявить причинно-следственные связи между всеми целями во всех перспективах (рис. 1).

Необходимо обеспечить выстраивание стратегии роста за счет формирования новых приоритетов развития. Это подтверждает и основная задача, поставленная перед ОАО «Орловский хлебокомбинат» - обеспечение рентабельности продаж на уровне 15 % к концу 2015 года. Для достижения долгосрочной стоимости для акционеров построим стратегическую карту развития предприятия (рис. 2).



*Рисунок 2 – Общая стратегическая карта ОАО «Орловский хлебокомбинат»*

Для достижения данных приоритетов в процессе осуществления финансово-хозяйственной деятельности ОАО «Орловский хлебокомбинат» необходимо обеспечить:

- внедрение новых технологий производства и продуктовых инноваций;
- внедрение электронного документооборота и электронной отчетности о финансовых показателях в разрезе структурных подразделений – центров ответственности;
- исключить непроизводительные потери за счет простоя оборудования путем обеспечения трехсменного режима работы;
- разработать политику управления персоналом, позволяющую мотивировать его для достижения поставленных задач [2].

Стратегическое планирование является важной частью деятельности по управлению хлебопекарной промышленностью, направленной на реализацию стратегии развития отрасли. Выделение стратегического планирования в виде системы необходимо с целью проведения системного анализа взаимодействия элементов, входящих в стратегическое управление, установление результативности ее функционирования, рационализации структурного и элементного состава системы, определения направлений и комплекса мер по ее совершенствованию, оптимизации взаимодействия оперативного, перспективного и стратегического управления [3].

Стратегию развития исследуемого предприятия можно определить как стратегию диверсифицированного роста.

Стратегическую цель развития ОАО «Орловский хлебокомбинат» можно обозначить следующим образом – увеличение доли рынка хлебобулочных изделий в Орловской области до 40%.

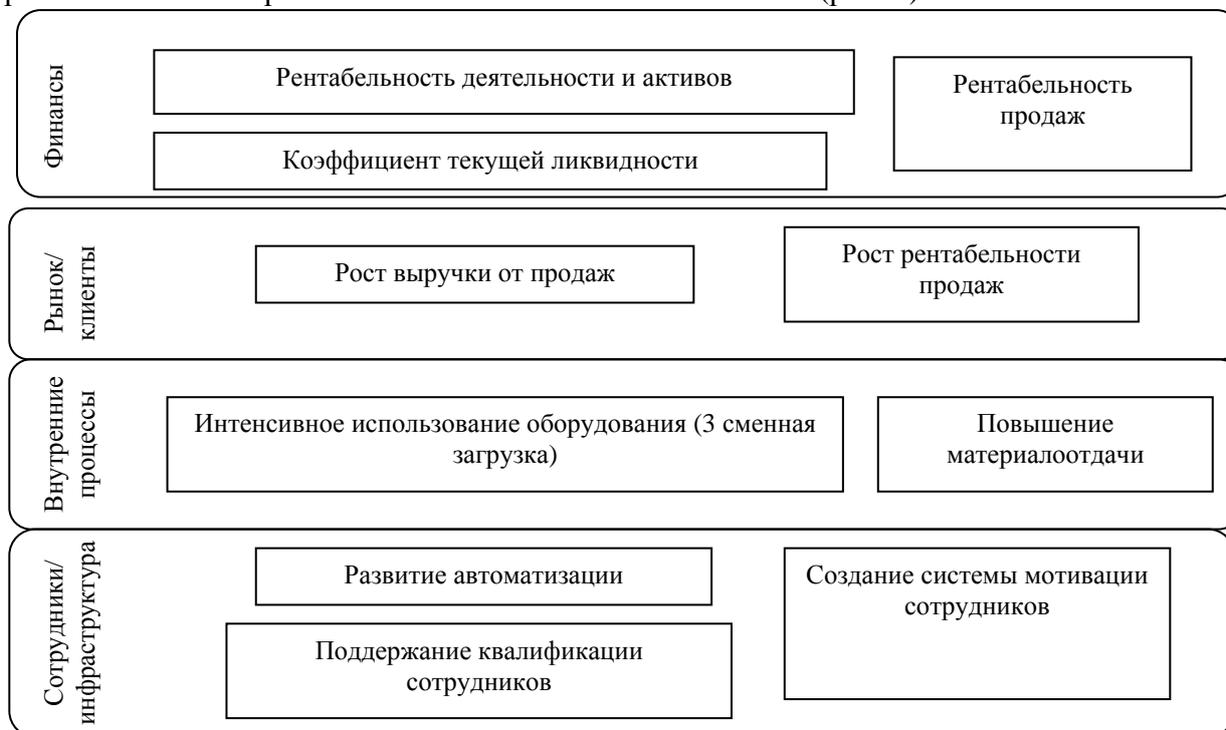
Декомпозиция цели предполагает: улучшение платежной дисциплины, расширение объема производства за счет введения трехсменной работы отдела, рекламная компания для расширения клиентской базы, направленная в первую очередь на оптовиков.

Детализация указанных целей и задач в дерево целей осуществлена в таблице 1.

Таблица 1 – Декомпозиция целей как продолжение общей стратегической карты ОАО «Орловский хлебокомбинат»

Стратегическая цель	Цели	Задачи
Увеличение доли рынка хлебобулочных изделий в Орловской области до 40%	Улучшение платежной дисциплины	Разработка прейскуранта для внутренних и внешних потребителей
		Разработка мероприятий по совершенствованию работы с дебиторской задолженностью
		Согласование регламента оценки внутригрупповой реализации, включая стоимость, сроки выставления счетов, график платежей
		Накопление данных о платежах и корректировка показателей
		Разработка ССП для бухгалтерии
	Расширение объема производства продукции за счет введения трехсменной работы отдела	Разработка штатного расписания отдела завода с учетом потребности и пропускной способности при бригадной работе в 3 смены
		Разработка сетевого графика работы сотрудников предприятия
		Закрепление производственных мощностей за выделенными бригадами кондитеров-специалистов
		Разработка графика работы в течение смены для обслуживания одной бригадой
		Выделение обособленной лаборатории для проведения анализа качества продукции в течение смены
	Рекламная компания в СМИ для расширения клиентской базы	Разработка маркетинговой политики для привлечения стороннего контингента в лице оптовых торговых организаций
		Разработка маркетинговой политики для привлечения стороннего контингента в лице мелких розничных торговцев
		Проведение рекламных мероприятий по целевым группам

С учетом практики управления аналогичными учреждениями в отрасли производства хлебобулочных и кондитерских изделий и основных составляющих системы сбалансированных показателей в соответствии с общей стратегической картой развития ОАО «Орловский хлебокомбинат», была сформирована стратегическая панель индикаторов как элемент стратегической карты развития предприятия в процессе стратегического управления как альтернатива системе ключевых показателей (рис. 3).



*Рисунок 3 – Стратегическая панель индикаторов как элемент стратегической карты ОАО «Орловский хлебокомбинат»*

Практический пример балансировки показателей рассмотрим применительно к материалоотдаче. При анализе ключевых показателей деятельности ОАО «Орловский хлебокомбинат» было выявлено снижение уровня материалоотдачи на 0,228 в 2012 году по сравнению с 2010 годом. Производство продукции является материалоёмким, что обуславливает целесообразность разработки мероприятий повышения эффективности использования материальных затрат в производстве.

Для обеспечения экономии потерь от порчи продукции предлагается использовать пластиковые упаковки для пирожных и прочих кондитерских изделий, которые сегодня в ОАО «Орловский хлебокомбинат» доставляются на деревянных лотках, что приводит к порче кондитерских изделий, потере ими товарного вида и прочим негативным последствиям.

Экономия материальных затрат планируется проводить с использованием резервов повышения материалоотдачи – экономии материальных затрат в результате повышения объема реализации более быстрыми темпами по сравнению с ростом материальных затрат.

В процессе организационного планирования выяснилось, что по критериям цена/качество/удаленность целесообразно вступить в договорные отношения по поставке нового вида упаковки с ООО «Промпак», расположенного в городе Орле. Цена одной пластиковой ванночки у данного поставщика для упаковки пирожных и кексов составляет 20 копеек, для упаковки пирожных до 6 штук – 60 копеек, для упаковки тортов – 3,2 рублей.

График поставок предусматривает еженедельную поставку тары, поставка будет осуществляться силами ОАО «Орловский хлебокомбинат», при этом транспортные издержки практически не увеличатся – ООО «Промпак» расположено недалеко от сети хлебных ларьков, в которую исследуемое предприятие регулярно поставляет хлебобулочные изделия [4].

График платежей предполагает расчет в день доставки упаковки экспедитором ОАО «Орловский хлебокомбинат» на предприятие после проверки качества поставленной упаковки и ее соответствия товарно-сопроводительным документам. Ежедневно планируется закупать 3500 малых упаковок для пирожных, 1000 упаковок для более крупных кондитерских изделий и 1000 упаковок для тортов.

Ответственным за своевременную закупку упаковки следует назначить менеджера по закупкам отдела снабжения ОАО «Орловский хлебокомбинат». Исполнителями будут сотрудницы кондитерского цеха, должностные обязанности которых предполагается расширить, включив в них упаковку готовых кондитерских изделий.

Упаковка кондитерских изделий будет осуществляться в ручную в цехах производства как стадия технологического процесса производства, для осуществления этих операций выделен сотрудник цеха производства кондитерских изделий.

Организационный план реализации проекта на ОАО «Орловский хлебокомбинат» по снижению материалоемкости как элемент стратегической карты представлен в таблице 2.

Таблица 2 – Организационный план реализации проекта на ОАО «Орловский хлебокомбинат» по снижению материалоемкости как элемент стратегической карты

Планируемая работа	Планируемый организационный период работы (месяцы)							
	май	июнь	июль	август	сентябрь	октябрь	ноябрь	декабрь
1. Проектирование бизнес-плана								
2 Оценка поставщиков								
3 Заключение договора поставки								
4 Формирование графиков поставок и платежей								
5 Производственное использование новой упаковки								
6 Доведение товара в новой упаковке до конечного потребителя								
7 Подведение итогов реализации проекта								

Определим увеличение материальных расходов за счет приобретения новой упаковки для кондитерских изделий, учитывая, что стоимость поставщика для упаковки пирожных и кексов составляет 20 копеек, для упаковки пирожных до 6 штук – 60 копеек, для упаковки тортов – 3,2 рублей. Согласно производственному отчету в апреле 2013 года из производства было выпущено пирожных в количестве 173 400 штук, тортов – 250 штук. По итогам реализации бизнес-плана планируется увеличить производство и сбыт кондитерских изделий предприятия на 30% в результате улучшения товарного вида и возможности транспортировки продукции.

Определим увеличение расходов на приобретение упаковки в месяц согласно данным производственного отчета и информации о стоимости упаковки. При этом предполагаем, что половина выпускаемых пирожных будет расфасована в индивидуальные упаковки, половина – в упаковки по 6 штук. При расчете учитываем увеличение объема производства продукции на 30%, то есть все показатели таблицы умножаются на поправочный коэффициент 1,3.

Таким образом, расчет расходов на приобретение упаковки и увеличение материальных затрат ОАО «Орловский хлебокомбинат» представлено в таблице 3.

Таблица 3 – Расчет увеличения материальных затрат ОАО «Орловский хлебокомбинат»

В руб.

Вид упаковки	Расчет расходов	Сумма
1. Малые контейнеры ПЭТ для пирожных	86700шт.×0,2руб.×1,3	22 542
2. Большие контейнеры ПЭТ для пирожных	14450 (партий по 6 шт)×0,6руб.×1,3	11 271
3. Упаковки ПЭТ для тортов	250шт.×3,2руб.×1,3	1040
4. Итого расходов	-	34853

Таким образом, материальные расходы предприятия будут увеличиваться на 34853 рублей ежемесячно. С учетом срока реализации мероприятий по повышению материалоотдачи – с июня 2013 года сумма увеличения материальных расходов до конца срока реализации проекта в отчетном году составит 243 971 рубль (34853 рублей×7 мес.).

Таким образом, основываясь на данных 2012 года величина совокупных материальных затрат на производство продукции ОАО «Орловский хлебокомбинат» составит:

$$MЗ_{расчет} = 244 + 14459 = 14703 \text{ тыс. руб.}$$

Далее следует определить предполагаемое увеличение доходов ОАО «Орловский хлебокомбинат» в результате реализации бизнес-плана. Увеличение доходов предполагается за счет трех направлений:

- сведение до нуля потерь от брака продукции ОАО «Орловский хлебокомбинат» и сокращение за счет этого прочих расходов предприятия;
- увеличение цены реализации на стоимость упаковки с учетом торговой надбавки величиной 1,4 от объема увеличения стоимости за счет увеличения материальных затрат;
- увеличение производства и сбыта кондитерских изделий на 30%.

Расчет увеличения доходов ОАО «Орловский хлебокомбинат» в месяц проведем в таблице 4.

Таблица 4 – Расчет увеличения доходов ОАО «Орловский хлебокомбинат» в месяц

В руб.

Статья доходов	Расчет доходов	Сумма
1. Сокращение потерь от брака (по данным бухгалтерского учета)	Сальдо по счету 28 «Потери от брака»	7 217
2. Увеличение цены	Увеличение расходов на упаковку на торговую надбавку к цене в размере 1,4: 34 853 руб.×1,4	48 794
3. Итого доходов	-	55 921

Таким образом, доходы ОАО «Орловский хлебокомбинат» будут ежемесячно увеличиваться на 55 921 рубль. За планируемый период реализации проекта доходы предприятия увеличатся на 391 448 рублей (55921руб.×7мес.).

Определим сумму увеличения прибыли ОАО «Орловский хлебокомбинат». Она будет определена как разность между увеличением дохода от реализации и увеличением материальных затрат:

$$П = 391\,448 \text{ руб.} - 243\,971 \text{ руб.} = 147\,477 \text{ руб.}$$

Таким образом, за исследуемый период ОАО «Орловский хлебокомбинат» в результате реализации проекта получит увеличение прибыли в размере 147 477 рублей.

Определим, как реализация мероприятий по внедрению системы сбалансированных показателей отразится на уровне материалоотдачи ОАО «Орловский хлебокомбинат».

Сумма материальных затрат по данным отчетности 2012 года с учетом увеличения затрат, планируемого по бизнес-плану, была рассчитана ранее и составит 14703 тыс.руб.

Объем товарной продукции с учетом увеличения производства кондитерских изделий на 30% и сокращения потерь от брака составит:

$$ВР_{расчет} = 30500 \text{ тыс.руб.} + 391 \text{ тыс.руб.} = 30892 \text{ тыс.руб.}$$

Определим расчетный показатель материалоотдачи:

$$МО_{расчет} = 30892 \text{ тыс.руб.} / 14703 \text{ тыс.руб.} = 2,62 \text{ руб./руб.}$$

Таким образом, в результате предложенных мероприятий ОАО «Орловский хлебокомбинат» получит дополнительную прибыль в сумме 147 477 рублей и увеличит материалоотдачу до 2,62 руб./руб. В экономическом смысле это означает, что каждый дополнительный рубль материальных затрат принесет 23 копейки дополнительной стоимости произведенной продукции.

Данное повышение отразится и на уровне затрат на обеспечение производственного процесса предприятия материальными ресурсами, будет способствовать повышению рентабельности активов при прочих равных условиях вследствие снижения затрат на поддержание необходимого уровня материальных запасов.

В заключение целесообразно составить результирующую таблицу с плановыми показателями стратегической панели индикаторов. Данная таблица основана на показателях, рассчитанных во второй главе работы по фактическим отчетным данным за 2012 год, а также включает плановые показатели на 2013 год с учетом мероприятий по повышению материалоемкости. Заложенный темп роста выручки при балансировке показателей составляет 10% по сравнению с уровнем отчетного года.

Таким образом, система сбалансированных показателей ОАО «Орловский хлебокомбинат» примет вид, представленный в таблице 5.

Таблица 5 – Система сбалансированных показателей ОАО «Орловский хлебокомбинат»

Элемент системы сбалансированных показателей	Индикатор развития	2012 год	2013 год
Финансы	Рентабельность продаж	10,2	11,5
	Рентабельность активов	17,43	18,0
	Рентабельность деятельности	12,8	13,0
	Коэффициент текущей ликвидности	4,4	4,4
Рынок/клиенты	Темп роста выручки от продаж	-	110
	Темп роста рентабельности продаж	-	112
Внутренние процессы	Материалоотдача	2,39	2,62
Сотрудники	Производительность	1388	1500
	Уровень удовлетворенности системой мотивации	-	80%

Основываясь на проведенной совокупности расчетов, можно сделать вывод о целесообразности применения на ОАО «Орловский хлебокомбинат» системы сбалансированных показателей. В результате ее использования возможно увеличение объемов прибыли, улучшения качества и количества реализации продукции, что является важными направлениями функционирования предприятия [1].

Таким образом, исходя из проведенного внедрения ключевых показателей деятельности в функционирующие на ОАО «Орловский хлебокомбинат» системы планирования и учета (отчетности), предприятие получает разработанную методику для эффективного мониторинга и управления своей производственной деятельностью основываясь на совокупности ключевых показателей деятельности, дающей возможность руководству своевременно получать информацию о происходящих изменениях и принимать необходимые управленческие решения.

Таким образом, сопоставимость данных бухгалтерского учета, достигнутая посредством применения процедур и алгоритмов, обеспечивающих не только формальное равенство, а соответствующие требования, как к процессу обработки, так и к самой информации, является необходимым условием формирования информационной базы процесса принятия решений или управления.

Исходя из всего вышесказанного, можно сделать вывод, что на сопоставимость показателей бухгалтерской отчетности может оказать влияние также вид применяемой оценки. В таком случае, надо однозначно определить, что лежит в основе сопоставимости - только собственно стоимостная оценка или вид применяемой оценки.

Таким образом, в результате практического применения системы сбалансированных показателей в ОАО «Орловский хлебокомбинат» возможно с учетом взаимовлияния экономической эффективности показателей друг на друга выделить из совокупности ключевых показателей деятельности наиболее приоритетные с позиции достижения ключевых цели и задач стратегического развития.

### **СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Попова, Л.В. Концепция цепочки ценностей как составляющая стратегического учета затрат [Текст] / Л.В. Попова, Е.Н. Токмакова // Управленческий учет. - 2007. - №5. – С. 42 – 48
2. Маслов, Б.Г. основные аспекты стратегического управленческого учета и стратегического анализа затрат [Текст] / Б.Г. Маслов, Е.Н. Токмакова // Управленческий учет. - 2008. - №1. – С. 62-69.
3. Коростелкин М.М. Методические рекомендации по внедрению управленческого учета и анализа финансовых результатов на промышленных предприятиях [Текст] / М.М. Коростелкин // Управленческий учет. - 2011. - №5. – С. 10-15.
4. Коростелкин М.М. Управленческая учетно-аналитическая система бизнес-процессов экономического субъекта [Текст] / М.М. Коростелкин // Экономические и гуманитарные науки. - 2010. - №11 (226). – С. 66-71.

**Орлюк Н.В.**

ФГБОУ ВПО «Госунiversитет – УНПК»  
302040, г. Орел, Наугорское ш, 40  
Тел.: (4862) 41-98-60  
E-mail: orelbuin@yahoo.com

---

N.Y. ORLYUK

### **APPLICATION OF THE BALANCED SCORECARD IN ENTERPRISES**

*In the article the author examined the control circuit changes the company is represented by its overall strategy map and balanced scorecard system is proposed.*

**Keywords:** *system, scorecards, strategy map.*

### **BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)**

1. Popova, L.V. Konceptija cepochki cennostej kak sostavl'jajushhaja strategicheskogo ucheta zhatrat [Tekst] / L.V. Popova, E.N. Tokmakova // Upravlencheskij uchet. - 2007. - №5. – S. 42 – 48
2. Maslov, B.G. osnovnye aspekty strategicheskogo upravlencheskogo ucheta i strategicheskogo analiza zhatrat [Tekst] / B.G. Maslov, E.N. Tokmakova // Upravlencheskij uchet. - 2008. - №1. – S. 62-69.
3. Korostelkin M.M. Metodicheskie rekomendacii po vnedreniju upravlencheskogo ucheta i analiza finansovyh rezul'tatov na promyshlennyh predpriyatijah [Tekst] / M.M. Korostelkin // Upravlencheskij uchet. - 2011. - №5. – S. 10-15.
4. Korostelkin M.M. Upravlencheskaja uchetno-analiticheskaja sistema biznes-processov jekonomicheskogo subekta [Tekst] / M.M. Korostelkin // Jekonomicheskie i gumanitarnye nauki. - 2010. - №11 (226). – S. 66-71.

**Orlyuk N.Y.**

State University-ESPC  
302040, Orel, Naugorskoe w, 40  
Numb.: (4862) 41-98-60  
E-mail: orelbuin@yahoo.com

## ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ОРГАНИЗАЦИИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА КАЧЕСТВЕННЫХ ХАРАКТЕРИСТИК<sup>1</sup>

*В статье автором рассмотрены роль и место управленческого учета в учетной системе хозяйствующего субъекта, проведена сравнительная характеристика финансового и управленческого учета, а также определены элементы системы управления, которые оказывают влияние на постановку управленческого учета на предприятии.*

**Ключевые слова:** управленческий учет, финансовый учет, предприятие, характеристика.

Традиционно под системой управленческого учета понимается установленная организацией система сбора, регистрации, обобщения и представления информации о хозяйственной деятельности организации и ее структурных подразделений для осуществления планирования, контроля и управления этой деятельностью.

Процедура сбора информации о финансово-хозяйственной деятельности предприятия состоит в определении, классификации, оценке и измерении операций и других экономически значимых событий с целью их дальнейшей фиксации в системе управленческого учета.

Данного мнения, если не учитывать терминологических тонкостей, придерживается достаточно большое количество теоретиков и практиков современности.

Разносторонность подходов к управленческому учету формирует разнообразные его определения. В зависимости от приоритетов мнения авторов различаются, так одни делают акцент на слове «управленческий», а иные на слове «учет».

По определению Национальной ассоциации бухгалтеров США, управленческий учет – «процесс идентификации, измерения, накопления, анализа, подготовки, интеграции и передачи финансовой информации, используемой управленческим персоналом для планирования, оценки и контроля за производственной деятельностью и эффективностью использования ресурсов» [1].

Хорнгрен Ч.Т. и Фостер Дж. считают, что управленческий учет – это идентификация, измерение, сбор, систематизация, анализ, разложение, интерпретация и передача информации, необходимой для управления объектами [2].

В официальной терминологии Института специалистов управленческого учета (Chartered Institute of Management Accounts – CIMA) управленческий учет трактуется как «неотъемлемая часть менеджмента, связанная с выявлением, предоставлением и интерпретацией информации» [3].

Представленные выше определения – западное представление об управленческом учете, их недостаток заключается в том, что отсутствуют какие-либо связи между бухгалтерским и управленческим учетом, при этом также не выделены источники информации для управленческого учета.

Согласно определению Института дипломированных бухгалтеров по управленческому учету «управленческий учет – применение принципов бухгалтерского учета и управления финансами для создания, защиты, сохранения и увеличения стоимости в интересах собственников коммерческих и некоммерческих организаций, как государственных, так и частных [4].

А.Д. Шеремет дает определение почти такое же, как и представленное выше, однако в нем дано четкое определение места управленческого учета: «Управленческий учет –

---

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

подсистема бухгалтерского учета, обеспечивающая в рамках одной организации, управленческий аппарат информацией, применяемой для планирования, собственно управления и контроля за деятельностью организации. Данный процесс содержит выявление, измерение, сбор, анализ подготовку, интерпретацию, передачу и прием информации, которая необходима управленческому аппарату для осуществления его функций» [5].

По-мнению М.А. Вахрушиной, управленческий учет – отдельное самостоятельное направление бухгалтерского учета организации, которое обеспечивает информационную поддержку системы управления предпринимательской деятельностью. Данный процесс подразумевает выявление, измерение, фиксацию, сбор, хранение, защиту, анализ, подготовка, интерпретацию, передачу и прием информации, нужной управленческому аппарату для осуществления его функций [6].

Попова Л.В., Маслова И.А., Константинов В.А. считают, что: «управленческий учет представляет собой информационно-вычислительную систему, объединяющую совокупность форм и методов планирования, учета, контроля и анализа, направленную на формирование альтернативных вариантов функционирования организации и предназначенную для информационного обеспечения процесса принятия управленческих решений» [6].

Определение управленческого учета А.С. Бакаевым разделено на две части: «в широком смысле система сбора информации в организации, предназначенной для удовлетворения потребностей внутренних и внешних пользователей; в узком смысле производственный учет с более широким использованием методов планирования (бюджетирования), прогнозирования и управления затратами на производство» [8]. Негативной чертой определения выступает отсутствие системного подхода к управленческому учету, а также строгую привязку управленческого учета к производственной сфере, что не совсем соответствует реальной обстановки в современном бизнесе. Причем, отсутствие прямых расходов, сложность распределения косвенных расходов на себестоимость реализованных товаров в оптовой торговле никаким образом не уменьшает роли управленческого учета.

Г.Ю. Касьянова, С.Н. Колесников в свою очередь заостряют внимание на системности подхода к определению управленческого учета: «...к понятию «управленческий учет» относится не только система сбора и анализа информации об издержках предприятия, но и система управления бюджетами (то есть планирования) и система оценки деятельности подразделений». [9] Данное определение ограничивает сущность управленческого учета – все сводится к системе бюджетирования и управления издержками. Управленческий учет включает в себя также управление организацией, анализ основных показателей деятельности, определение стратегии организации, планирования и прогнозирования.

Общий анализ современной российской учетной литературы показывает, что под термином «управленческий учет» понимается только его значительная, но отнюдь не исчерпывающая часть - учет и контроль затрат и доходов, связанных с деятельностью, включая аспекты бюджетирования затрат.

Необходимо отметить то, что в нормативно-правовых актах, которые входят в систему законодательства РФ, отсутствует закрепленное определение понятия управленческого учета. Это связано в первую очередь с тем, что постановка управленческого учета – личное решение отдельно взятой организации, в связи с этим государство не вправе предписать правила ведения управленческого учета или принудить субъект хозяйствования к его ведению.

Проанализировав определения управленческого учета можно говорить о том, что управленческий учет – способ фиксации хозяйственных операций в виде единого информационного пространства, применяемого для управления организацией, т.е. планирование, бюджетирование управление основными бизнес-процессами, происходящими в организации, их анализа и контроля. Место и роль управленческого учета в учетной системе хозяйствующего субъекта схематично представлена на рисунке 1.



Рисунок 1 – Роль и место управленческого учета в учетной системе хозяйствующего субъекта

Как видно из выше представленного рисунка, границы финансового и управленческого учета пересекаются, однако они непрерывно расширяются. Целями расширения границ являются:

- увеличение прибыли;
- повышение эффективности работы;
- улучшение деловой репутации;
- расширение сферы деятельности;
- привлечение новых клиентов и др.

В отличие от финансового учета, который лишь фиксирует результаты управленческого учета, управленческий учет может повлиять на исходные данные, которые необходимы при формировании финансовой отчетности.

У управленческого и финансового учета достаточно много общего, так как они оба применяют информацию, которая формируется учетной системой организации, но в то же время они имеют огромные отличия, в связи с этим проведем сравнительную характеристику этих видов учет, для этого воспользуемся таблицей 1.

Таблица 1 – Сравнительная характеристика финансового и управленческого учета

№	Критерий	Финансовый учет	Управленческий учет
1	Обязательность ведения учета	Ведение данного учета обязательно. Обязанность осуществлять финансовый учет с применением счетов определена ФЗ РФ от 06.12.2011 г. №402-ФЗ «О бухгалтерском учет», действие которого распространяется на все организации, которые находятся на территории РФ.	Ведение зависит от решения руководства. Собирается и обрабатывается информация, ценность которой для управления не ниже затрат на ее получение.
2	Цель ведения учета	Создание внешней отчетности, информации для внешних пользователей об активах, обязательствах компании и результатах его финансово-хозяйственной деятельности.	Обеспечение менеджмента компании достоверной и оперативной информацией, необходимой для планирования, анализа, контроля, принятия решений.
3	Пользователи информации	Внешние (акционеры, инвесторы, налоговые органы, покупатели и т.д.) и внутренние пользователи (менеджмент).	Только внутренние пользователи, в соответствии со своей компетенцией.

Продолжение таблицы 1

4	Степень регламентированности	Регламентируется нормативными актами (Закон о бухгалтерском учете, ПБУ). Внешним пользователям необходимо быть уверенными в том, что бухгалтерские документы составлены в строгом соответствии с общепринятыми правилами, а публичная отчетность удостоверяется аудиторами.	Применяется приказ об учетной политике и другие внутрифирменные документы, законодательная регламентация отсутствует
5	Привязка ко времени	Отображает финансовую историю предприятия. Бухгалтерские проводки осуществляются уже после совершения операций.	Кроме финансовой истории в структуру управленческого учета организации включаются оценки и планы на будущее.
6	Тип информации	Финансовые документы, которые являются завершающим продуктом финансового учета, включают информацию в стоимостном выражении.	В управленческом учете применяется информация как натуральном, так и в стоимостном выражении
7	Степень точности информации	Информация точная, различные приближения и примерные оценки почти не используются	Информация управленческого учета достаточно часто носит приблизительные оценки.
8	Периодичность отчетности	Полный финансовый отчет организация составляет по итогам года, менее детальные - поквартально.	Многие организации в рамках управленческого учета составляют детализированные отчеты в ежемесячно; отчеты по определенным видам деятельности могут составляться еженедельно, ежедневно, в исключительных случаях немедленно.
9	Сроки представления отчетов	Так как для выверки данных и проверки их внешними аудиторами необходимо время, в связи с этим финансовые отчеты попадают к пользователям только через несколько недель после окончания отчетного периода.	Отчеты по управленческому учету могут содержать информацию, которая требует немедленных действий. Такие отчеты чаще всего составляются и представляются в течение нескольких дней по окончании отчетного месяца.
10	Объект отчетности	Предприятие рассматривается как единый хозяйственный комплекс, учет ведется в целом по предприятию.	Осуществляется по секторам рынка, местам формирования затрат, центрам ответственности, причинам и виновникам отклонений.
11	Ответственность за правильность ведения учета	Финансовый учет необходимо вести в соответствии с нормативными документами Правительства РФ и органов, имеющим право регулировать бухгалтерский учет. В случае нарушении методологии финансового учета предусмотрена ответственность.	Методология управленческого учета законодательством не регламентируется, учет ведут по правилам, которые предприятие разрабатывает самостоятельно, учитывая специфику ее деятельности, особенности решения тех или иных задач.

Как видно из таблицы финансовый и управленческий учет во многом схожи, однако основным их отличием является то, что управленческий учет ведется по усмотрению руководства предприятия и его пользователями является только руководство.

Управленческий учет имеет ряд отличительных черт, представленных на рисунке 2.



Рисунок 2 – Основные отличительные черты управленческого учета

Системе управленческого учета в организации присущ ряд функций, обеспечивающих и определяющих содержание информационных потоков организации (рис. 3).

Цель управленческого учета достигается в рамках перечисленных функций путем решения ряда задач, которые могут быть конкретизированы подзадачами. Набор подзадач индивидуален для каждой организации и зависит от конкретной цели, сложившейся ситуации в ее бизнес-среде, стратегии и тактики руководства, формализации и стандартизации учетно-аналитических процедур.

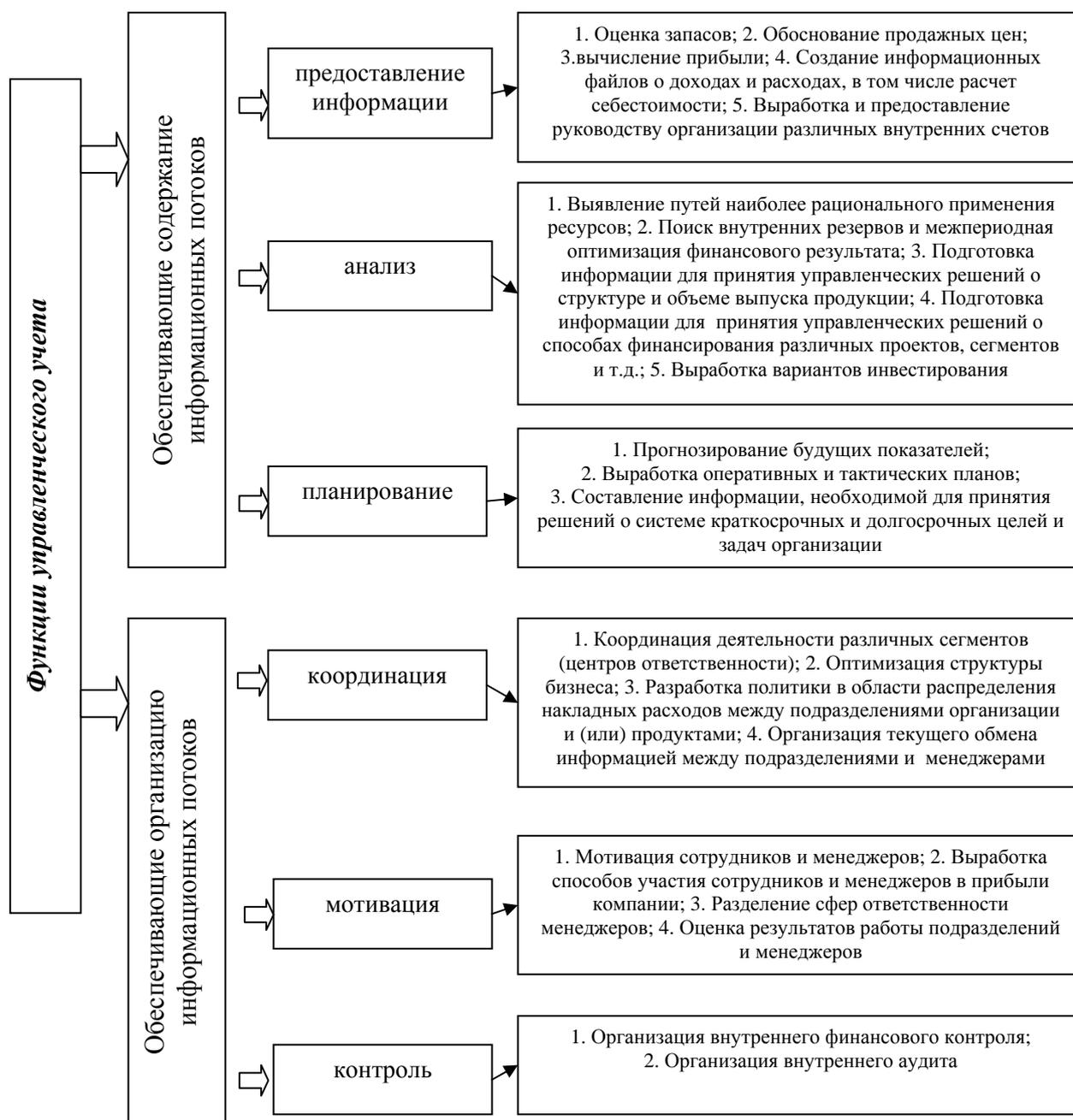


Рисунок 3 – Функции управленческого учета и их задачи

Как видно из рисунка у каждой функции управленческого учета есть свои задачи, рассмотрим более подробно, что каждая функция из себя представляет.

Планирование - процесс описания направлений действий, которые возможно осуществить в будущем. Содержит постановку цели, формулировку задач, поиск путей решения задач для достижения стоящей перед организацией цели, подбор вариантов других действий.

Контроль - проверка выполнения планов со стороны руководителя, менеджера - состоит из определения состояния объекта, сопоставления фактических результатов с плановыми, пересмотра планов, если они не могут быть выполнены, выявление отклонений от запланированного и регулирования (исходные данные - отчеты).

Оценка - заключительный процесс анализа всей системы принятия решения. Определяется была ли достигнута цель, причины отклонений, недостатки планирования, неоптимальный выбор действий, несоответствие системы контроля требованиям управления, выбор неверной цели.

Организационная работа включает разработку организационной структуры предприятия, которая предназначена для реализации на практике поставленных целей, распределении обязанностей между исполнителями, а также координации деятельности исполнителей на основе внутренних информационных связей.

Под стимулированием понимается способ мотивации участников производственного процесса, побуждающий их уяснить цели и задачи предприятия, а также принимать решения, которые должны будут соответствовать данным целям. В этом качестве выступают сметы и исполнительские отчеты об их исполнении.

Разумно введенная система управленческого учета дает возможность решить в субъектах хозяйствования множество задач, таких как:

- 1) определить стратегию будущего развития организации, разработать цели и выявить пути их достижения;
- 2) дать оценку эффективности работы каждого подразделения;
- 3) провести качественную оценку новых проектов;
- 4) сформировать систему сбора, обработки, анализа и консолидации данных;
- 5) увеличить эффективность распределения денежных и материальных потоков;
- 6) создать систему управления расходами с целью их оптимизации;
- 7) внедрить систему бюджетирования;
- 8) установить и скорректировать документооборот между структурными подразделениями организации;
- 9) создать систему контроля в организации;
- 10) выносить обоснованные управленческие решения как оперативного, так и стратегического характера.

Отрегулированное ведение управленческого учета дает возможность руководству предприятия получать своевременную, оперативную информацию, на основании которой возможно оценить текущее состояние дел, дать анализ объему продаж, сопоставить доходы и расходы, и кроме того предъяснить стратегическое развитие организации.

Вся информация управленческого учета должна соответствовать качественным характеристикам.

Совет FASB определяет качественные характеристики как «атрибуты учетной информации, имеющие тенденцию увеличивать свою полезность».

Х. ванГрюнинг, М. Коэн считают, что качественные характеристики - это те признаки, делающие информацию, которая представлена в финансовой отчетности, полезной для пользователя».

По нашему мнению, качественные характеристики учета - это критерии, благодаря которым унифицируется и облегчается процесс толкования и правильного применения финансовой и управленческой информации.

Как известно каждое предприятия имеет свои цели, стратегии, приоритеты, интересы, ценности, культуру, традиции, отличающиеся от того же набора составляющих на других предприятиях.

У любого предприятия имеется собственная структура бизнес-процессов, собственная организационная структура, собственные отличительные черты в управлении бизнесом, собственная система распределения и передачи ответственности.

Однако существуют общие элементы системы управления, которые оказывают влияние на постановку управленческого учета, представленные на рисунке 4.



Рисунок 4 – Элементы системы управления, которые оказывают влияние на постановку управленческого учета

Кроме того, чтобы построить систему управленческого учета, которая полностью будет соответствовать главной деятельности предприятия необходимо соблюдение принципов, которые представлены в таблице 2.

Таблица 2 – Принципы управленческого учета

Принцип	Содержание принципа
Принцип обособленности	Необходимо рассматривать каждый экономический субъект отдельно от других. В управленческом учете при решении специфических задач обособленно производится анализ предприятие не только в целом, но и его подразделения
Принцип непрерывности	Предполагает потребность создания информационного поля учетных данных постоянно, а не время от времени
Принцип сопоставимости	Одинаковые показатели за разные периоды времени необходимо формировать в соответствии с одними и теми же принципами
Принцип полноты	Информация, касающаяся учетно-управленческой проблемы, обязана быть максимально полной для того, чтобы решения, принимаемые на основе этой информации, были как можно более эффективными. С данным принципом тесно связан принцип надежности, требующий, чтобы информация, применяемая при принятии решений, была обоснованной

Продолжение таблицы 2

Принцип своевременности	Информация должна быть предоставлена в то время, когда в ней есть необходимость
Принцип понятности	Информация, представленная в любом учетном документе, обязана быть понятной пользователю данного документа. В случае управленческого учета можно сказать, что информация, которая подготовлена для менеджера обязана быть сделана в такой форме, чтобы менеджер смог понять, что включает в себя документ. Информация обязана быть уместной, т.е. должна принадлежать к интересующей менеджера проблеме и не быть перегружена ненужными деталями
Принцип периодичности	Совершенно очевидный принцип, хотя фактически выполнить его сложнее, чем при подготовке внешней финансовой отчетности, там этот принцип подразумевается законодательным требованием представления периодической отчетности. Однако и внутренний оборот информации, и внутренние отчеты необходимо также выстраивать с учетом этого принципа
Принцип экономичности	Данный принцип никогда не рассматривается относительно финансового учета, т.к. в силу своей жесткой внешней регламентированности осуществления финансового учета он обязателен для организации. Затраты на поддержание системы управленческого учета обязаны быть намного меньше затрат на ее работу. Информационный обмен учетно-управленческими данными должен приносить организации пользу в виде снижения трансакционных и прочих затрат

Принципы, свойственные управленческому учету, позволяют ему решать комплекс взаимосвязанных задач: оперативного учета, анализа, контроля, планирования и прогнозирования деятельности сегментов предпринимательской деятельности (центров ответственности); создания мотивационных механизмов, позволяющих гармонизировать интересы и цели сегментов с тактическими и стратегическими целями организации.

Таким образом, главной целью управленческого учета является предоставление руководству организации систематически изложенной информации, которая включает в себя фактические, плановые и прогнозные данные о функционировании организации, а также предоставление данных по организации в целом и в разрезе структурных подразделений, центров расходов и прибылей.

Основным звеном в управленческом учете служит информация. Информация для управленческого учета должна отвечать таким требованиям, как полезности, актуальности, оперативности, сопоставимости, достоверности. От этих требований напрямую зависит целесообразность принимаемых управленческих решений.

Управленческий учет дает возможность не только подсчитать прибыли (убытки), но и скрупулезно проанализировать, за счет каких источников, благодаря каким отделам, из-за влияния каких факторов организация в определенный период получила именно такой объем продаж и собственно такую-то прибыль.

Необходимо помнить, что организации оптовой торговли, относится к открытой системе, которая имеет внешние связи. Управленческий учет приводит в порядок информацию об организации, обеспечивает связь между ее внешней и внутренней системами.

## СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Ковалев, В.В. Основы управленческого учета: учебное пособие [Текст] / В.В. Ковалев, Я.В. Соколов. - СПб.: ЛИСТ, 1991. – 153с.
2. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект: пер. с англ. [Текст] / под ред. Я.В. Соколова. - М.: Финансы и статистика, 1995. - 8 с.
3. Апчер А. Управленческий учет: принципы и практика: пер. с англ. И.А.Смирнова и др. [Текст] / под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирнова. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 952 с.

4. Николаева, С.А. Управленческий учет (пособие для подготовки к квалификационному экзамену на аттестат профессионального бухгалтера). [Текст] / С.А. Николаева. – М.: ИПБ-БИНФА, 2002. – 105с.
5. Шеремет, А.Д. Управленческий учет: учеб. пос. по экон. спец. [Текст] / А.Д. Шеремет. - М.: ФБК ПРЕСС, 2004. – 232с.
6. Вахрушина, М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. для студентов [Текст] / М.А. Вахрушина. – М.: Омега-Л, 2007. - 570с.
7. Управленческий учет и анализ с практическими примерами: учебное пособие [Текст] / Л.В. Попова, В. А. Константинов, И. А. Маслова, Е. Ю. Степанова - М.: Дело и Сервис, 2008. – 155 с.
8. Бакаев, А.С. Бухгалтерские термины и определения [Текст] / А.С. Бакаев. - М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2002. – 160с.
9. Касьянова, Г.Ю. Управленческий учет по формуле «три в одном» [Текст] / Г.Ю. Касьянова, С.Н. Колесников - М.: Статус-Кво, 1999. – 120с.

**Симонов Д.В.**

ФГБОУ ВПО «Госуниверситет – УНПК»  
Аспирант кафедры «Бухгалтерский учет и налогообложение»  
302040, г. Орел, Наугорское ш, 40  
Тел.: (4862) 41-98-60  
E-mail: [orelbuin@yahoo.com](mailto:orelbuin@yahoo.com)

---

D.V. SIMONOV

**THEORETICAL ASPECTS OF THE ORGANIZATION OF GOOD  
PERFORMANCE MANAGEMENT ACCOUNTING**

*In the article the author discussed the role and place of management accounting in the accounting system of the entity, held Comparison of financial and management accounting, and identified elements of the management system, which influence the formulation of management accounting in the enterprise.*

**Keywords:** *management accounting, financial accounting, enterprise characteristics.*

**BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)**

1. Kovalev, V.V. Osnovy upravlencheskogo ucheta: uchebnoe posobie [Tekst] / V.V. Kovalev, Ja.V. Sokolov. - SPb.: LIST, 1991. – 153s.
2. Horngren Ch.T., Foster Dzh. Buhgalterskij uchet: upravlencheskij aspekt: per. s angl. [Tekst] / pod red. Ja.V. Sokolova. - M.: Finansy i statistika, 1995. - 8 s.
3. Apcher A. Upravlencheskij uchet: principy i praktika: per. s angl. I.A.Smirnova i dr. [Tekst] / pod red. Ja.V. Sokolova, I.A. Smirnova. – M.: Finansy i statistika, 2002. – 952 s.
4. Nikolaeva, S.A. Upravlencheskij uchet (posobie dlja podgotovki k kvalifikacionnomu jekzamenu na attestat professional'nogo buhgaltera). [Tekst] / S.A. Nikolaeva. – М.: ИПБ-БИНФА, 2002. – 105с.
5. Sheremet, A.D. Upravlencheskij uchet: ucheb. pos. po jekon. spec. [Tekst] / A.D. Sheremet. - М.: FBK PRESS, 2004. – 232s.
6. Vahrushina, M.A. Buhgalterskij upravlencheskij uchet: ucheb. dlja studentov [Tekst] / M.A. Vahrushina. – М.: Омега-Л, 2007. - 570s.
7. Upravlencheskij uchet i analiz s prakticheskimi primerami: uchebnoe posobie [Tekst] / L.V. Popova, V. A. Konstantinov, I. A. Maslova, E. Ju. Stepanova - М.: Delo i Servis, 2008. – 155 s.
8. Bakaev, A.S. Buhgalterskie terminy i opredelenija [Tekst] / A.S. Bakaev. - М.: Izd-vo «Buhgalterskij uchet», 2002. – 160s.
9. Kas'janova, G.Ju. Upravlencheskij uchet po formule «tri v odnom» [Tekst] / G.Ju. Kas'janova, S.N. Kolesnikov - М.: Status-Kvo, 1999. – 120s.

**Simonov D.V.**

State University-ESPC  
Graduate student of «Accounting and Taxation»  
302040, Orel, Naugorskoe w, 40  
Numb.: (4862) 41-98-60  
E-mail: [orelbuin@yahoo.com](mailto:orelbuin@yahoo.com)

## ВНУТРЕННИЙ АУДИТ ФОРМИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ

*В настоящее время на законодательном уровне на каждое предприятие возлагается обязанность по ведению финансовой (бухгалтерской) и статистической отчетности, публикации данных о своей хозяйственной деятельности. Необходимость ведения учета своего имущества и совершаемых хозяйственных операций, обязанность самостоятельно исчислять и уплачивать налоги, а также предоставлять финансовую (бухгалтерскую) отчетность, повлекло к внедрению независимого вневедомственного финансового контроля - аудита.*

**Ключевые слова:** аудит, себестоимость, готовая продукция, проверка, учет.

Роль и значимость аудиторской проверки формирования себестоимости готовой продукции определяется тем, что существует необходимость подтверждения достоверности и полноты финансовой (бухгалтерской) отчетности предприятия в области правильности исчисления фактической себестоимости произведенной готовой продукции и себестоимости реализованных товаров (работ, услуг). Недостоверность, неполнота или необъективность отражения одного из перечисленных видов себестоимости может привести к искажению исчисляемой величины дохода (прибыли) предприятия, отраженного в финансовой (бухгалтерской) отчетности, и, следовательно, к сокрытию налогооблагаемой базы. Также необъективный и недостоверный рост величины фактической производственной себестоимости готовой продукции может привести к уменьшению объема выпуска готовой продукции на предприятии.

Таким образом, аудит формирования себестоимости готовой продукции - это деятельность, которая имеет направление минимизации предпринимательского риска, связанного с неполным, недостоверным и необъективным отражением финансовой информации о производстве, наличии и движении готовой продукции, позволяющая повысить эффективность и рентабельность функционирования предприятия, а также дающая возможность оценивать и прогнозировать наступление ряда благоприятных событий вследствие принятия соответствующих управленческих решений.

Цель аудиторской проверки затрат на производство и калькулирования себестоимости готовой продукции заключается в установлении соответствия используемого способа и метода бухгалтерского учета затрат на производство, калькулирование себестоимости готовой продукции и ее оприходование нормативным документам, действующим в Российской Федерации в проверяемом отчетном периоде, и подтверждение достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности [1].

Оперативное и эффективное проведение аудиторской деятельности требует предварительной работы и планирования. В первую очередь ведется ознакомление с проверяемым экономическим субъектом, для чего изучаются учредительные документы, виды деятельности, учетная политика организации и т.п. В ходе практического ознакомления с документами было выявлено, что на предприятии не вносились изменения в учетные политики с 19.01.2009 г. Также некоторые из пунктов учетной политики устарели и не соответствуют действующему законодательству РФ, вследствие чего нуждаются в исправлениях. На следующем этапе необходимо произвести расчет уровня существенности и аудиторского риска.

Для расчета уровня существенности в качестве базовых показателей могут использоваться показатели бухгалтерской отчетности аудируемого лица как проверяемого или предыдущего периода, так и их усредненное значение.

Расчетное значение, применяемое для нахождения уровня существенности, определяется как процентная доля от значения соответствующего базового показателя.

Процент, принимаемый для расчета, установлен в размере 5% для всех базовых показателей.

Уровень существенности определяется как среднее арифметическое расчетных значений, применяемых для нахождения уровня существенности. Рассчитанную величину уровня существенности для удобства в дальнейшей работе допустимо округлить в пределах 20 процентов. Произведен расчет уровня существенности в таблице 1.

Таблица 1 - Расчет уровня существенности

В тыс. рублей

Наименование показателя	Значение показателей на начало проверяемого периода (за аналогичный период предыдущего года)	Значения показателей на конец проверяемого периода (за проверяемый период)	Значения базовых показателей (усредненное значение)	% от базового показателя	Расчетное значение, применяемое для нахождения уровня существенности
Доходы	23887	42267	33077	5%	1653,85
Расходы	27682	39218	33450	5%	1672,5
Чистая прибыль	-3795	3049	746	5%	37,3
Активы	10156	17578	13867	5%	693,35
Обязательства	42907	43423	43165	5%	2158,25
Капитал	-2763	287	1525	5%	76,25
Итого	X	X	X	X	6291,51
Уровень существенности (среднее значение по колонке б)					1048,59
Суммовой значимый показатель областей проверки (10% уровня существенности)					104,9

Аудиторский риск - это риск выдачи неправильного аудиторского заключения. Он связан с тем, что невозможно быть на все 100 процентов уверенным, что в данных отчетности и в данных бухгалтерского учета не содержатся не выявленные существенные ошибки, как бы тщательно ни производилась проверка. Главное - иметь достаточную уверенность в правильности отчетности, предполагая определенную степень риска.

Различают два основных метода оценки аудиторского риска: интуитивный и расчетный. Примем степень аудиторского риска на основе интуитивного метода как средний уровень. Аудиторская проверка ограничена во времени, поэтому для того, чтобы своевременно и качественно провести аудит, к ней следует тщательно подготовиться. Необходимым средством такой подготовки является всесторонне планирование аудита. Планирование включает в себя составление плана ожидаемых работ и разработку оптимальной аудиторской программы [2].

Общий план аудита представлен в таблице 2.

Таблица 2 – План аудита

Проверяемая организация		ООО «ЗСФ»	
Период аудита		2012	
Состав аудиторской группы		1 человек	
Количество человек/часов		192	
Планируемый уровень существенности		104 900 рублей	
Планируемый аудиторский риск		средний	
Планируемые виды работ	Период проведения	Исполнитель	Примечания
Преддоговорная работа:	14.05	Петров В.И.	
Принятие клиента	14.05	Петров В.И.	
Проверка независимости компании	14.05	Петров В.И.	
Согласование договорных отношений	14.05	Петров В.И.	

Продолжение таблицы 2

Планирование аудита:	15.05	Петров В.И.	
Ознакомление с бизнесом клиента	16.05	Петров В.И.	
Определение трудоемкости	16.05-17.05	Петров В.И.	
Заключение договора	17.05	Петров В.И.	
Формирование рабочей группы:	17.05	Петров В.И.	
Оценка независимости группы	18.05	Петров В.И.	
Оценка знаний	18.05	Петров В.И.	
Аудит учредительных документов и уставного капитала общества	19.05	Петров В.И.	
Аудит учетной политики	20.05	Петров В.И.	
Аудит формирования себестоимости готовой продукции	21.05	Петров В.И.	
Подготовка и передача письма руководству	21.05-22.05	Петров В.И.	
Внутренний промежуточный контроль качества	22.05	Петров В.И.	
Формирование аудиторского заключения	22.05	Петров В.И.	
Внутренний контроль качества	23.05	Внутренний контролер качества	
Завершение аудита	23.05	Петров В.И.	

В ходе проведения работ план аудита может быть пересмотрен.

По существу, программа аудита является более детальным развитием плана аудита для полного сбора информации, достаточной для составления обоснованного и объективного заключения о проверяемых субъектах (табл. 3).

Таблица 3 – Программа аудита

Проверяемая организация	ООО «ЗСФ»	
Период аудита	2012	
Состав аудиторской группы	1 человек	
Количество человек/часов	192	
Планируемый уровень существенности	104 900 рублей	
Планируемый аудиторский риск	средний	
Перечень проверяемых вопросов и (или) аудиторских процедур по разделам аудита	Период проведения	Исполнитель
Аудит операций по готовой продукции и ее реализации.	21.05	Петров В.И.
Проверка тождественности показателей бухгалтерской отчетности и регистров бухгалтерского учета;	21.05	Петров В.И.
Проверка оформления первичных документов;	21.05	Петров В.И.
Коммерческие расходы, их состав и списание на себестоимость реализованной продукции;	21.05	Петров В.И.
Правильность определения объема реализованной продукции в целях бухгалтерского и налогового учета;	21.05	Петров В.И.
Правильность определения результата от реализации продукции (работ, услуг) и своевременность списания его на финансовые результаты;	21.05	Петров В.И.
Анализ результатов инвентаризации готовой продукции и отражение в учете ее результатов;	21.05	Петров В.И.
Правильность оформления и отражения в учете потерь от недостач и порчи готовой продукции.	21.05	Петров В.И.

Далее аудитор планирует процедуры, которые будут произведены в ходе выполнения аудиторской проверки формирования себестоимости готовой продукции (табл. 4).

Таблица 4 – Виды запланированных аудиторских процедур

Разделы	Виды запланированных аудиторских процедур								
	Инвентаризация	Обследование	Письменный запрос	Устный опрос	Документальная проверка	Сканирование	Арифметическая проверка	Аналитические процедуры	Иные
Затраты			✓		✓		✓	✓	

Для проведения аудита формирования себестоимости готовой продукции был выбран период – ноябрь 2012 г.

Поскольку в ООО «ЗСФ» счета 25 «Общехозяйственные расходы» и 26 «Общепроизводственные расходы» закрываются на счет 20 «Основное производство», то логичнее будет начать проверку с них. Вначале произведем проверку подтверждение расходов оборотно-сальдовой ведомости по счету 25 «Общепроизводственные расходы» первичными документами.

Суммы имеющих строк оплата труда (20 486,31 рублей) и страховые взносы (6 412,21 рублей) подтверждаются сводом начислений и удержаний и сводом проводок. Суммы рассчитываются исходя из табеля учета рабочего времени. Всего начислено за ноябрь 450 199,48 рублей и удержано 52 867,75 рублей. Из свода проводок видно, что сумма начисленной заработной платы распределяется между 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственный расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы» счетами. Проведя арифметические расчеты, получается, что на счет 25 «Общепроизводственные расходы» были начислены суммы за оплату труда в размере 20 486,31 рублей и страховые взносы - 6 412,21 рублей, что полностью совпадает.

Далее производится проверка подтверждение расходов оборотно-сальдовой ведомости по счету 26 «Общехозяйственные расходы» первичными документами.

В ООО «ЗСФ» счет 26 «Общехозяйственные расходы» подразделен на «Административный» и «Основное подразделение». Согласно инструкции по применению плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной Приказом Минфина РФ от 31.10.2000 г. №94н, в ред. от 08.11.2012 №142н, счет 26 «Общехозяйственные расходы» предназначен для накопления информации о затратах для нужд администрации и управления, которые не связаны непосредственно с производственным процессом. Для целей отражения информации о затратах на обслуживание основных и вспомогательных производств в организации предназначен счет 25 «Общепроизводственные расходы».

Таким образом, в ООО «ЗСФ» на счете 26 «Общехозяйственные расходы» следует оставить подразделение «Административный», а затраты «Основное подразделение» должны начисляться на счет 25 «Общепроизводственные расходы».

В подразделении «Административный» первая строка – амортизация ОС (66 947,78 рублей). Ее сумма подтверждается данными анализа счета 02 «Амортизация» за ноябрь 2012 г. Сумма, начисленная на счет 26 «Общехозяйственные расходы» составляет 70 839,72 руб., из которых 3 891,94 начислено в подразделение «Основное производство». Исходя из этого, получается сумма (66 947, 48 рублей) подтверждена в полном размере.

Далее - аренда. Начисленная сумма (500 рублей) подтверждается суммой, указанной в акте № 000171 от 30 ноября 2012 г. Суммы имеющих строк оплата труда (151 881,20 рублей) и страховые взносы (46 282,67 рублей), так же как в предыдущем случае подтверждаются сводом начислений и удержаний и сводом проводок. Из документов видно, что на счет 26 «Общехозяйственные расходы» были начислены суммы за оплату труда в

размере 147 881,20 рублей и страховые взносы - 46 282,67 рублей. Таким образом, сумма оплаты труда завышена на 4 000 рублей, что является нарушением.

Следующая строка – охрана. Сумма, начисленная за ноябрь 2012 г. составляет 413,78 рублей. Подтверждением данных расходов служат 2 акта каждый на сумму 244, 13 рублей, а том числе НДС – 37,24 рублей. Таким образом, сумма данной строки подтверждена полностью.

Документальное подтверждение расходов по строке прочие расходы на сумму 2 957,80 рублей отсутствует. Это является нарушением. Относительно уровня существенности, который составляет 104 900 рублей, данную сумму можно признать несущественной.

Следующий подраздел - «Основное подразделение». Первая строка – амортизация. Ее сумма так же подтверждается данными анализа счета 02 «Амортизация» за ноябрь 2012 г. Сумма, начисленная на счет 26 «Общехозяйственные расходы» составляет 70 839,72 руб., из которых 3 891,94 начислено в подразделение «Основное производство». Исходя из этого, получается, что сумма подтверждена в полном размере.

Следующая строка – охрана. Сумма, начисленная за ноябрь 2012 г. составляет 5 125 рублей. Подтверждением этих расходов служит акт об оказании услуг № 00012771 от 16.11.2012 на сумму 5 125 рублей. Таким образом, сумма данной строки подтверждена полностью.

Далее - ремонт основных средств на сумму 600 рублей. Документальное подтверждение расходов отсутствует, что также является нарушением. Относительно уровня существенности, который составляет 104 900 рублей, данную сумму можно признать несущественной.

Следующая строка – услуги прочих организаций. Сумма, начисленная за ноябрь 2012 года, составляет 8 103,32 рублей. Подтверждением является карточка счета 26 за ноябрь 2012 г., в которой указано 4 операции по начислению сумм на счет 26 «Общехозяйственные расходы». Первичными документами для первых двух операций являются акты оказания услуг. В частности акт выполнения работ (услуг) № 43743 от 22 ноября 2012 г. подтверждает расходы в сумме 2 173,23 руб., а акт выполнения работ (услуг) № 51763 от 30 ноября 2012 г. - 5 763,88 руб.

Произведя сверку документов с карточкой счета, получается, что в составе услуг прочих организаций не все расходы документально подтверждены: отсутствует документ на 166,21 руб. Это является нарушением. Однако относительно уровня существенности, который составляет 104 900 рублей, данную сумму можно признать несущественной.

Таким образом, на счете 26 «Общехозяйственные расходы» имеются неподтвержденные расходы, на общую сумму 3724,01 рублей.

Затем производится проверка подтверждение расходов оборотно-сальдовой ведомости по счету 20 «Основное производство» первичными документами.

В строке амортизация ОС сумма 386 350,87 рублей подтверждается данными оборотно-сальдовой ведомости по счету 02 «Амортизация» за ноябрь 2012 г. В данной ведомости по кредиту счета 02 «Амортизация» в оборотах за период значатся суммы начисленной амортизации по объектам ОС начисленных исходя из способа начисления и их первоначальной стоимости. В строке итогов – сумма всей начисленной амортизации за период (ноябрь 2012). Данная сумма равна 386 350,87 рублей, что полностью соответствует с суммой в строке амортизация ОС в оборотно-сальдовой ведомости по счету 20 «Основное производство».

Далее – аренда (20 500 рублей.). Начисленная сумма (20 000 рублей) подтверждается суммой, указанной в акте № 000021 от 30 ноября 2012 г. Сумма начисленной аренды в размере 500 рублей перенесена со счета 26 «Общехозяйственные расходы».

Следующая строка – материальные расходы. Их сумма составляет 2 280 045,11 рублей. Подтверждением данной цифры являются требования накладные. За ноябрь таких документов имеется 4 экземпляра. В требовании накладной перечислены субсчета, с которых

велось списание материалов, наименование списываемого материала, единицы измерения (кг, шт., упаковки), количество затребованного и отпущенного материала, цена за единицу и общая цена списываемых материалов. По требованию накладной № 044 от 30.11.12 было отпущено в производство на сумму 262609,3 рублей. По требованию накладной № 048 от 30.11.12 - 1 781 006, 21 рублей, № 050 от 30.11.12 – 150 149,3 рублей, № 064 от 30.11.12 – 71586,03 рубля. Итого по имеющимся документам было списано 2 265 350,92 рубля. Данная цифра имеет расхождение с суммой из оборотно-сальдовой ведомости по счету 20 «Основное производство» на сумму 14 694,19 рублей. Это является нарушением. Однако относительно уровня существенности, который составляет 104 900 рублей, данную сумму можно признать несущественной.

Следующие строки – оплата труда и страховые взносы. Суммы, начисленные за ноябрь 2012 года, составляют 442 030,96 рублей и 136 443,26 рублей соответственно. Подтверждением является свод начислений и удержаний и свод проводок. Суммы рассчитываются исходя из табеля учета рабочего времени. Всего начислено за ноябрь заработная плата в размере 438 030,96 рублей и страховые взносы 136 443,26 рублей. Таким образом, суммы начисленной и отраженной оплаты труда расходятся на 4 000 рублей, следовательно, на эту сумму отсутствует документальное подтверждение. Это является нарушением. Однако относительно уровня существенности, который составляет 104 900 рублей, данную сумму можно признать несущественной.

Следующая строка – охрана. Сумма, начисленная за ноябрь 2012 года, составляет 5 538,78 рублей, которая перешла со счета 26 «Общехозяйственные расходы» с подразделов «Административный» (413,78 рублей) и «Основное подразделение» (5 125 рублей).

Следующая строка – прочие расходы. Сумма, начисленная за ноябрь 2012 г., составляет 2 957,80 рублей. Подтверждением является карточка счета 20.01 за ноябрь 2012 г., в которой указано, что данная сумма была перенесена со счета 26 «Общехозяйственные расходы».

Следующая строка – ремонт ОС. Сумма, начисленная за ноябрь 2012 г., составляет 600 рублей. Подтверждением является карточка счета 20.01 за ноябрь 2012 г., в которой указано, что данная сумма была перенесена со счета 26 «Общехозяйственные расходы». Сумма по операции и в строке полностью совпадают.

Следующая строка – Услуги прочих организаций. Сумма, начисленная за ноябрь 2012 года, составляет 394 162,86 рублей. Подтверждением является карточка счета 20.01 за ноябрь 2012 г., в которой указано 28 операции по начислению сумм на счет 20 «Основное производство», в том числе перенесение сумм со счета 26 «Общехозяйственные расходы». Первичными документами для каждой из операций являются акты оказания услуг. Произведя сверку документов с карточкой счета, получается, что не все расходы документально подтверждены: 28.11.2012 на сумму 2009,91 рублей; 28.11.2012 – 1331,10 рублей. В итоге неподтвержденная сумма составляет 3341,01 рублей, что относительно уровня существенности можно признать незначительным расхождением.

Таким образом, производственная себестоимость, начисленная на счет 20 «Основное производство» за ноябрь 2012 г. составила 3 668 629,64 рубля. На счете 43 «Готовая продукция» отражена себестоимость в сумме 3 689 775,56 рублей. Расхождение составляет 21 145,92 рубля. В подтверждение данных расходов имеются счета-фактуры за услуги по сборке задвижки 3Т-12 ЦБ. Такое отражение расходов нарушает методологию бухгалтерского учета. В ООО «ЗСФ» следует открыть к счету 20 «Основное производство» субсчет 02 «Услуги», на котором в течение месяца будут учитываться услуги по сборке задвижки 3Т-12ЦБ и другие.

Перенесем все имеющиеся расхождения в таблицу 5.

Таблица 5 – Выявленные расхождения за ноябрь 2012 г.

В рублях

Статья затрат	Ноябрь 2012 г.	Подтверждение суммы	Расхождения
Сырье и материалы	2 280 045,11	2 265 350,92	14 694,19
Амортизация	386 350,87	386 350,87	0,00
Аренда	20 500,00	20 500,00	0,00
Оплата труда	442 030,96	438 030,96	4 000,00
Страховые взносы	136 443,26	136 443,26	0,00
Услуги прочих организаций	394 162,86	384 051,85	10 111,01
Охрана	5 538,78	5 538,78	0,00
Ремонт основных средств	600,00	0,00	600,00
Прочие расходы	2 957,80	0,00	2 957,80
<b>Производственная себестоимость</b>	<b>3 668 629,64</b>	<b>3 636 266,64</b>	<b>32 363,00</b>
В том числе:			
Общепроизводственные затраты, в т.ч.	26 898,52	26 898,52	0,00
страховые взносы	6 412,22	6 412,22	0,00
Общехозяйственные расходы, в т.ч.	219 755,78	212 031,70	7 724,08
- Административный	202 035,52	195 077,65	6 957,87
Амортизация ОС	0,07	0,00	0,07
Аренда	500,00	500,00	0,00
Оплата труда	151 881,20	147 881,20	4 000,00
Охрана	413,78	413,78	0,00
Прочие расходы	2 957,80		2 957,80
Страховые взносы	46 282,67	46 282,67	0,00
- Основное подразделение	17 720,26	16 954,05	766,21
Амортизация ОС	3 891,94	3 891,94	0,00
Ремонт основных средств	600,00		600,00
Охрана	5 125,00	5 125,00	0,00
Услуги прочих организаций	8 103,32	7 937,11	166,21

Таким образом, в ходе аудита было выявлено следующие нарушения:

- применяемые учетные политики в ООО «ЗСФ» от 19.01.2009 г. устарели и не соответствуют действующему законодательству РФ, вследствие чего нуждаются в исправлениях;

- на счете 26 «Общехозяйственные расходы» находятся подразделы «Административный» и «Основное подразделение». Согласно инструкции по применению плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной Приказом Минфина РФ от 31.10.2000 г. №94н, в ред. от 08.11.2012 №142н, счет 26 «Общехозяйственные расходы» на счете 26 «Общехозяйственные расходы» следует оставить подразделение «Административный», а затраты «Основное подразделение» должны начисляться на счет 25 «Общепроизводственные расходы»;

- нарушена методология бухгалтерского учета себестоимости, в частности ей не соответствует отнесение расходов на оказание услуг на дебет счета 43 «Готовая продукция» без участия счета 20 «Основное производство». Организации необходимо открыть отдельный субсчет на счете 20 «Основное производство» для отражения данного вида затрат.

- общая сумма документально неподтвержденных расходов в составе себестоимости составила 32 363 рубля. Относительно всей себестоимости данная сумма составляет менее 1% и по отношению к уровню существенности, который равен 104 900 рублей, данную сумму можно признать несущественной.

Все рассмотренные этапы являются частями общего «большого цикла» и последовательно следуют друг за другом в порядке перечисления. Однако, в ходе проведения аудиторской проверки могут многократно происходить возвраты от одних этапов к предыдущим в целях получения недостающих данных или устранения выявленных неопределенностей.

Полнота и эффективность аудиторской проверки, прежде всего, зависят от того, насколько обоснованы и уместны вопросы, подлежащие проверке. Полученные результаты должны обеспечить формирование достоверного и полного материала о деятельности проаудированного экономического субъекта (аудиторских доказательств).

### **СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Васильева, М.В. Особенности формирования себестоимости аудиторских услуг в современных российских условиях [Текст] / М.В.Васильева, Н.А. Журавлева // Управленческий учет. – 2006. - №4 – С. 104-108
2. Маслова, И.А. Модель получения аудиторских доказательств о достоверности операций по формированию себестоимости [Текст] / И.А. Маслова // Управленческий учет — 2009. - №6. - С. 97

**Григоренко Инна Анатольевна**

ФГБОУ ВПО «Госунiversитет - УНПК»

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

302020, г. Орел, Наугорское ш., 40

Тел.: (4862) 41-98-60

E-mail: orelbuin@yahoo.com

---

I.A. GRIGORENKO

### **INTERNAL AUDIT OF FORMING COST OF FINISHED GOODS**

*Currently, at the legislative level for each company is obligated to conduct the financial (accounting) statements and statistical reports, publications, information about their business. The need to maintain a record of its property and business transactions made by the duty to assess and pay their own taxes, as well as to provide financial (accounting) statements, has led to the introduction of an independent non-departmental financial control - audit.*

**Keywords:** *audit, cost, finished goods, inspection, registration.*

### **BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)**

1. Vasil'eva, M.V. Osobennosti formirovaniya sebestoimosti auditorskih uslug v sovremennyh rossijskih uslovijah [Tekst] / M.V.Vasil'eva, N.A. Zhuravleva // Upravlencheskij uchet. – 2006. - №4 – S. 104-108
2. Maslova, I.A. Model' poluchenija auditorskih dokazatel'stv o dostovernosti operacij po formirovaniju sebestoimosti [Tekst] / I.A. Maslova // Upravlencheskij uchet — 2009. - №6. - S. 97

**Grigorenko Inna Anatol'evna**

State University-ESPC

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

302020, Orel, Naugorskoe sh., 40

Numb.: (4862) 41-98-60

E-mail: orelbuin@yahoo.com

## ПОРЯДОК ОТРАЖЕНИЯ СТОИМОСТИ БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ В УПРАВЛЕНЧЕСКОМ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОМ КОМПЛЕКСЕ В СООТВЕТСТВИИ С МСФО

*Развитие рыночных отношений приводит к переходу российской системы учета к правилам и стандартам международной финансовой отчетности. Основными причинами перехода на МСФО являются развитие мировой экономики, заинтересованность российских предприятий в привлечении инвестиций, также финансовая отчетность, составленная в соответствии с международными стандартами, является более информативной, понятной и полезной. В статье с авторской позиции раскрывается порядок отражения стоимости биологических активов в управленческом учетно-аналитическом комплексе в соответствии с МСФО.*

**Ключевые слова:** стоимость, биологические активы, МСФО, учетно-аналитический комплекс.

Процесс перехода на международные стандарты финансовой отчетности является очень трудоемким, и при этом есть негативные моменты, такие как, увеличение затрат предприятия, высокий уровень квалификации работников, уменьшение чистой прибыли предприятия. Однако велика вероятность улучшения деятельности организации путем привлечения иностранных инвесторов и выхода на международный уровень.

Для сельскохозяйственных предприятий в международной системе учета используется МСФО 41 «Сельское хозяйство», в российской практике не существует специализированного стандарта по ведению бухгалтерского учета сельскохозяйственных производителей. Между практикой учета в российских и международных сельскохозяйственных товаропроизводителей существуют принципиальные различия в признании, оценке и раскрытии информации по сельскохозяйственной деятельности. Основное различие – учет по справедливой стоимости.

Справедливая стоимость представляет собой цену товара, в основе которой лежит текущая рыночная стоимость, определяемая соотношением спроса и предложения, по которой покупатель и продавец определяют сделку [1]. Справедливая стоимость не применяется в российской практике бухгалтерского учета, поэтому использование международных стандартов на данном этапе развития учетных характеристик не возможно.

Для перехода на международные стандарты финансовой отчетности необходимо разработать Положение по бухгалтерскому учету в сельском хозяйстве «Учет биологических активов» [2]. Данное положение позволит осуществить переход на МСФО с учетом сложившихся особенностей российских товаропроизводителей. Основные отличия учета биологических активов в российском законодательстве и предложенном положении представлены на рисунке 1.

Наиболее весомым фактором, затрудняющим переход на Международные стандарты финансовой отчетности, являются различия в стоимостной оценке биологических активов. В российской системе учета крупнорогатый скот принимается к учету в сумме фактических затрат на производство биологического актива или по первоначальной стоимости животного, а в международной – по справедливой стоимости за минусом расходов на продажи или фактической себестоимости.

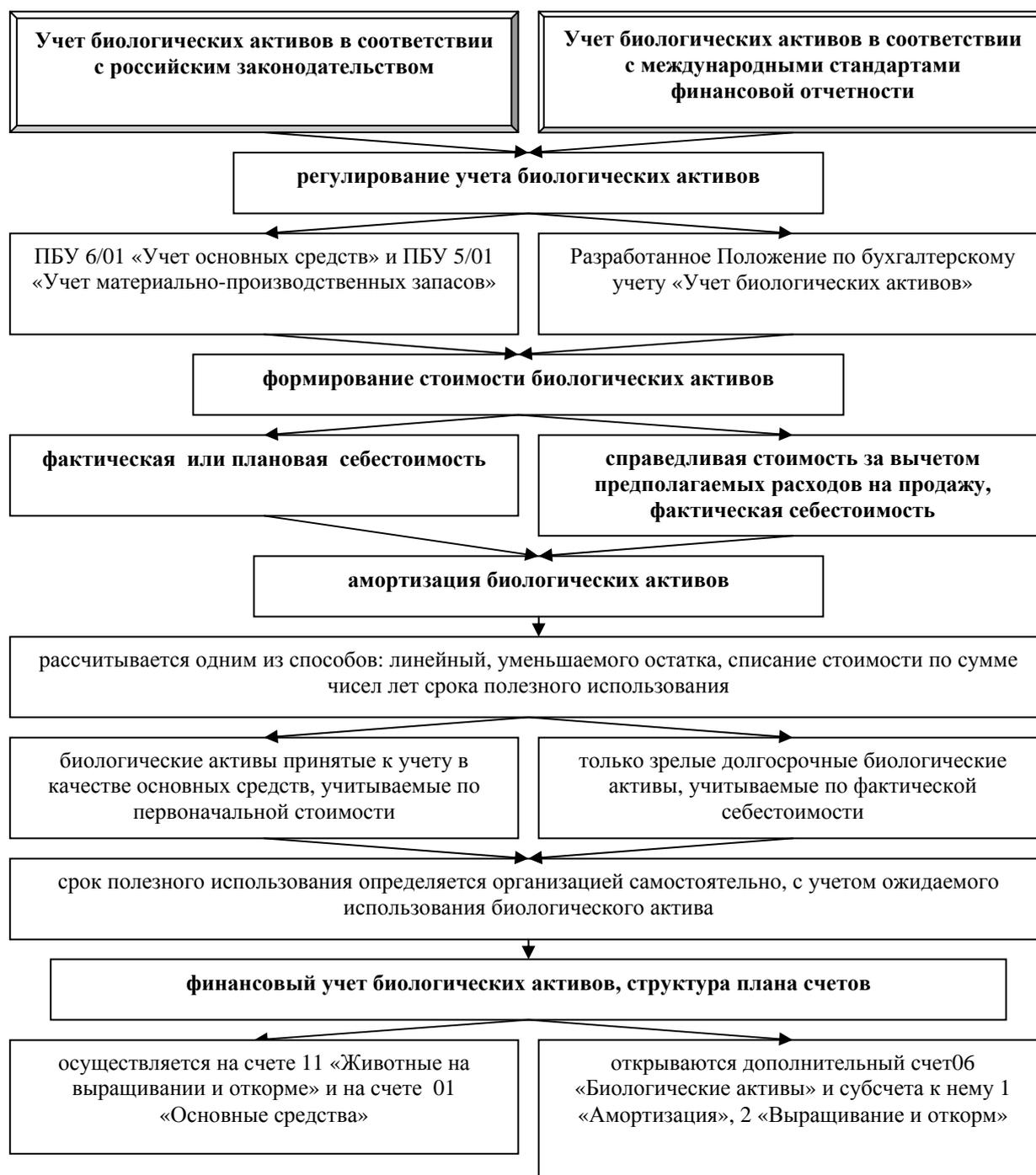


Рисунок 1 – Основные различия между российской системой учета биологических активов и предлагаемым Положением по бухгалтерскому учету «Учет биологических активов»

Фактическая себестоимость может быть приблизительно равна справедливой стоимости в следующих случаях:

- когда биотрансформация не происходит с момента первоначальных затрат;
- когда от биотрансформации не ожидается существенного изменения первоначальной стоимости активов.

Справедливая стоимость биологических активов рассчитывается как произведение среднерыночной стоимости крупнорогатого скота, рассчитанная на активном рынке, на количество животных [3]. Для активного рынка характерно выполнение следующих условий: осуществляется торговля однородными биологическими активами и/или сельскохозяйственной продукцией; количество продавцов и покупателей биологических активов и/или сельскохозяйственной продукции достаточно для того, чтобы

заинтересованные стороны смогли совершить сделку; информация о ценах является общедоступной.

Отсутствие активного рынка затрудняет ведение учета в соответствии с международными стандартами, для определения справедливой стоимости в таких ситуациях необходимо использовать один из следующих показателей:

- 1) цену последней операции на рынке, учитывая, что между датой совершения операции и отчетной датой не произошло существенных изменений хозяйственных условий;
- 2) рыночные цены за аналогичный товар;
- 3) отраслевые показатели (в животноводстве – стоимость крупнорогатого скота в расчете на живую массу).

В соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности можно определить справедливую стоимость биологических активов сельскохозяйственной организации, по данным российской статистики среднерыночная стоимость 1 кг. живой массы коровы равно 95 руб., а молодого биологического актива – 100 руб., среднерыночная стоимость общей биологических активов определяется как произведение среднерыночной стоимости 1 кг. животного на общую сумму живой массы, в предполагаемые сбытовые расходы включаются транспортные расходы, комиссионные брокерским организациям и другие расходы, данные расчетов представлены в таблице 1.

Таблица 1 – Справедливая стоимость крупнорогатого скота

Показатель	Фактическая себестоимость	Количество	Вес	Средне-рыночная стоимость 1 кг. веса животного	Средне-рыночная стоимость крупнорогатого скота	Предполагаемые сбытовые расходы	Справедливая стоимость
Животные на выращивании и откорме	20298990	769	211499	100	21149900	17565000	19393400
Основное стадо молочного скота	11868898	500	237464	95	22559080	11873400	21371740

На основании проведенных расчетов видно, что справедливая стоимость биологических активов, учитываемых на счете 11 «Животные на выращивании и откорме» меньше, чем фактическая себестоимость. Однако фактическая себестоимость основного стада крупнорогатого скота ниже, чем справедливая стоимость. Пересчет стоимости биологических активов необходимо осуществлять на конец каждого отчетного периода.

На справедливую стоимость оказывают влияние различные факторы: изменения на рынке, изменение физических свойств и другие. Справедливая стоимость биологических активов, которая в большинстве случаев представляет собой их текущую продажную цену или продажную цену аналогичных активов, зависит от баланса поставок и спроса на рынках, на которых они продаются. Хотя цены на биологические активы обычно достаточно стабильны, могут произойти события, которые приведет к неожиданным и резким колебаниям этих цен [4]. Такие события могут включать появление заболевания, что приведет к ограничениям в транспортировке животных на рынки или наложению ограничений на импорт скота или сельскохозяйственной продукции. Если в конце отчетного периода влияние таких событий все еще ощущается, необходимо внести корректировку для отражения изменения справедливой стоимости соответствующих активов.

В случае если предприятие решит оценивать биологические активы по справедливой стоимости за вычетом предполагаемых сбытовых расходов, то данный актив должен так оцениваться до выбытия. Международный стандарт 41 «Сельское хозяйство» запрещает

переход со справедливой стоимости на фактическую себестоимость.

В соответствии с предложенным Положением по бухгалтерскому учету «Учет биологических активов» амортизируется только зрелые биологические активы, учитываемые по фактической себестоимости. В результате происходит систематическое уменьшение амортизируемой стоимости биологических активов в течении срока полезного использования. Различий между российскими методами начисления амортизации и международными не существует [5].

Для ведения финансового учета в соответствии с международными стандартами необходимо разработать новый план счетов или дополнить существующий. Применения предлагаемого Положения по бухгалтерскому учету «Учет биологических активов» требует открытия дополнительного счета 06 «Биологические активы» и аналитику к нему. Это позволит более рационально вести учет биологических активов и облегчит саму учетную процедуру.

В международной финансовой отчетности информация о биологических активах раскрывается в бухгалтерском балансе, отчете о прибылях и убытках и приложении к бухгалтерскому балансу, так же необходимо составлять пояснительную записку.

Биологические активы отражаются в бухгалтерском балансе в разделе внеоборотных активов (долгосрочные) и оборотных активов (краткосрочные). В отчете о прибылях и убытках раскрывается общая сумма прибылей или убытков, возникающих в текущем периоде при первоначальном признании биологических активов и сельскохозяйственной продукции по справедливой стоимости, а также от изменения справедливой стоимости биологических активов за вычетом предполагаемых расходов на продажу [6].

Пояснительной записке к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках организация должна раскрывать следующую информацию:

- 1) характере своей деятельности по каждой группе биологических активов;
- 2) нефинансовых параметрах или расчетных показателях в натуральном выражении применительно к каждой группе биологических активов организации в конце периода и объему производства сельскохозяйственной продукции в течение отчетного периода;
- 3) методах и о допущениях, использованных при определении справедливой стоимости каждой группы биологических активов и сельскохозяйственной продукции в момент ее сбора;
- 4) балансовой стоимости биологических активов, в отношении использования которых действуют определенные ограничения, а также переданных в залог в качестве обеспечения обязательств;
- 5) сумме обязательств, связанных с совершенствованием или приобретением биологических активов;
- 6) стратегиях управления финансовым риском, связанным с сельскохозяйственной деятельностью;
- 7) балансовой стоимости биологических активов на начало и конец периода, исходя из изменений, произошедших в течение текущего периода.

При этом необходимо учитывать прибыль или убыток от изменений справедливой стоимости за вычетом предполагаемых расходов на продажу; прирост стоимости в связи с приобретением биологических активов; уменьшение стоимости в связи с выбытием биологических активов; уменьшение стоимости в связи со сбором сельскохозяйственной продукции и прочие изменения [7].

Справедливая стоимость биологического актива за вычетом предполагаемых расходов на продажу может меняться в связи с изменениями как физических свойств, так и цен на рынке. В пояснениях необходимо раскрывать сумму изменения в справедливой стоимости за вычетом расчетных расходов на продажу, которая учитывается при определении чистой прибыли или убытка в связи с изменениями физических свойств и в связи с изменениями цен. Изменение стоимости краткосрочных биологических активов определяется:

За счет изменения их физического состояния – как разница между стоимостью

биологических активов на конец отчетного года, пересчитанной в ценах на начало отчетного года, и их стоимостью на начало года за минусом стоимости поступивших биологических активов и плюс стоимость выбывших активов в тех же ценах;

За счет изменения цен – как разница между стоимостью биологических активов на конец отчетного года в ценах на эту дату и их стоимостью на начало года за минусом стоимости поступивших активов плюс стоимость выбывших активов в ценах на начало года.

Международные стандарты финансовой отчетности учитывают риск неблагоприятного климата, заболеваний и прочих. Если имеет место событие, которое в силу своего масштаба, характера или распространения является существенным для понимания результатов деятельности организации за период, характер и величина соответствующих статей доходов и расходов подлежат раскрытию. К таким событиям относятся: вспышка опасного заболевания, наводнение, сильная засуха или морозы, а также нашествие насекомых. Так же в пояснительной записке следует указать наиболее весомые факты финансово-хозяйственной деятельности предприятия, которые каким-либо образом повлияли на состояние биологических активов [8].

Таким образом, переход на Международные стандарты финансовой отчетности является важнейшим шагом на пути обеспечения открытости и прозрачности российских сельскохозяйственных товаропроизводителей, повышая их конкурентоспособность. Финансовая отчетность станет более полезной для широкого круга пользователей и позволит привлечь дополнительные инвестиции, что позволит эффективно управлять биологическими активами, контролировать приплод, прирост и движение крупнорогатого скота, организовать правильную методику учета животных в структурных подразделениях, привлечь потенциальных инвесторов, выйти на новый рынок сбыта сельскохозяйственной продукции.

### **СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Популярная экономическая энциклопедия [Текст] / Под. ред. А.Д. Некипелова; Ред. кол.: В.С. Автономов, О.Т. Богомолов, С.П. Глинкина и др. – М.: Большая Российская энциклопедия, 2003. – 367 с.
2. Бухгалтерский учет: учебник / В.Э. Керимов [Текст]. – 2-е издание. – М.: издательство «ЭКСМО», 2006. – 681 с.
3. Бухгалтерский финансовый учет: учебное пособие [Текст] / А.И. Пасько. – М.: КНОРУС, 2005. – 288 с.
4. Верхов, В.А. Аудит-2000: проблемы и перспективы развития [Текст] / В.А. Верхов, Т.В. Козлова // Бухгалтерский учет. - 1998. - № 10. - С. 76–82.
5. Воронова, Е.Ю. Управленческий учет на предприятии: учеб. пособие. [Текст] / Е.Ю. Воронова, Г.В. Улина. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006. – 248с.
6. Залевский, В.А. Управленческий учет как часть единой управленческо-учетной системы: сущность, назначение, основы формирования / В.А. Залевский // Управленческий учет. - 2008. - №6
7. Любушин, Н. П. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности: учеб. пособие для студентов вузов, обучающихся по специальностям 060500 «Бухгалтерский учет, анализ» и 060400 «Финансы и кредит» [Текст] / Н.П. Любушин. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2006. – 448 с.
8. Попова, Л.В. Основные теоретические принципы построения учетно-аналитической системы [Текст] / Л.В. Попова, Б.Г. Маслов, И.А. Маслова // Финансовый менеджмент. - 2003. - № 5.

#### **Козлюк Наталья Васильевна**

Южно-Российский институт – филиал ФГБОУ ВПО «Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ»

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

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

Тел.: (8-863) 69-71-86

E-mail: orelbuin@yahoo.com

---

N.V. KOZLYUK

## ORDER OF REFLECTION VALUE OF BIOLOGICAL ASSETS IN MANAGEMENT ACCOUNTING AND ANALYTICAL COMPLEX IN ACCORDANCE WITH IFRS

*The development of market relations leads to a transition of the Russian accounting system for rules and international financial reporting standards. The main reasons for the transition to IFRS are the development of the world economy, the interest of Russian companies in attracting investment, and financial statements prepared in accordance with international standards, is more informative, understandable and useful. The article opens with the author's position order reflect the value of biological assets in management accounting and analytical complex in accordance with IFRS.*

**Keywords:** cost, biological assets, IAS, accounting and analytical complex.

### BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)

1. Populjarnaja jekonomicheskaja jenciklopedija [Tekst] / Pod. red. A. D. Nekipelova; Red. kol.: V.S. Avtonomov, O.T. Bogomolov, S.P. Glinkina i dr. – M.: Bol'shaja Rossijskaja jenciklopedija, 2003. – 367 s.
2. Buhgalterskij uchet: uchebnik / V.Je. Kerimov [Tekst]. – 2-e izdanie. – M.: izdatel'stvo «JeKSMO», 2006. – 681 s.
3. Buhgalterskij finansovyj uchet: uchebnoe posobie [Tekst] / A.I. Pas'ko. – M.: KNORUS, 2005. – 288 s.
4. Verhov, V.A. Audit-2000: problemy i perspektivy razvitija [Tekst] / V.A. Verhov, T.V. Kozlova // Buhgalterskij uchet. - 1998. - № 10. - S. 76–82.
5. Voronova, E.Ju. Upravlencheskij uchet na predpriyatii: ucheb. posobie. [Tekst] / E.Ju. Voronova, G.V. Ulina. – M.: TK Velbi, Izd-vo Prospekt, 2006. – 248s.
6. Zalevskij, V.A. Upravlencheskij uchet kak chast' edinoj upravlenchesko-uchetnoj sistemy: sushhnost', naznachenie, osnovy formirovanija / V.A. Zalevskij // Upravlencheskij uchet. - 2008. - №6
7. Ljubushin, N. P. Kompleksnyj jekonomicheskij analiz hozjajstvennoj dejatel'nosti: ucheb. posobie dlja studentov vuzov, obuchajushhihsja po special'nostjam 060500 «Buhgalterskij uchet, analiz» i 060400 «Finansy i kredit» [Tekst] / N.P. Ljubushin. – 3-e izd., pererab. i dop. – M.: JuNITI-DANA, 2006. – 448 s.
8. Popova, L.V. Osnovnye teoreticheskie principy postroenija uchetno-analiticheskoy sistemy [Tekst] / L.V. Popova, B.G. Maslov, I.A. Maslova // Finansovyj menedzhment. - 2003. - № 5.

#### **Kozlyuk Natal'ya Vasil'evna**

South-Russian Institute - a branch «Russian Academy of National Economy and Public Administration under the President of the Russian Federation»

Candidate of Economic Sciences, Assistant professor of Department «Taxation and Accounting»

344002, Rostov-on-Don, str. Pushkinskaya, 70

Numb.: (8-863) 69-71-86

E-mail: orelbuin@yahoo.com

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

УДК 336.226.11

Л.В. ПОПОВА

## **СОВРЕМЕННАЯ СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ДОХОДОВ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ<sup>1</sup>**

*В статье автором рассмотрены основные элементы современной системы налогообложения доходов физических лиц.*

**Ключевые слова:** налог на доходы физических лиц, налогоплательщик, налоговые вычеты, налоговая ставка.

Налог на доходы физических лиц (НДФЛ) представляет собой разновидность прямых налогов в России. Исчисляется данный налог в процентах от совокупного дохода физических лиц. При этом суммы налоговых вычетов и суммы, освобожденные от уплаты налога на доходы физических лиц не включаются в налоговую базу по данному налогу.

В соответствии со статьей 210 НК РФ для определения налоговой базы необходимо учитывать все виды доходов, которые были получены в календарном году не только в денежной, но и в натуральной форме.

К указанным доходом относятся: заработная плата и премиальные выплаты, доходы от продажи имущества, гонорары за интеллектуальную деятельность, подарки и выигрыши. Исключением являются доходы, которые не облагаются налогом.

В соответствии со статьей 135 ТК РФ заработная плата устанавливается работнику трудовым договором в зависимости от существующей у работодателя системой оплаты труда.

Локальными актами на экономическом субъекте могут осуществляться многие разновидности доплат и надбавок, участвующие в формировании налоговой базы по налогу на доходы физических лиц, а также порядок, условия их выдачи и размер.

В соответствии со статьей 149 Трудового кодекса РФ при выполнении работ в условиях, которые отличаются от нормальных, работнику могут быть установлены доплаты компенсирующего характера.

Надбавки же имеют стимулирующий характер. Виды доплат и надбавок, предусмотренных законодательством РФ представлены на рисунке 1.

Необходимо отметить, что из дохода работника предприятия могут производиться удержания.

В соответствии со статьей 137 Трудового кодекса РФ удержания из заработной платы налогоплательщика работодатель вправе производить исключительно в случаях, указанных в законодательстве.

Таким образом, предприятие вправе удержать денежный размер материального ущерба, причиненного ей работником, алименты в пользу третьих лиц, взносы, перечисляемые по заявлению работника в страховые и благотворительные организации, и т.д. В вышеперечисленных случаях удержания не уменьшают налогооблагаемую базу по НДФЛ.

---

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



*Рисунок 1 – Виды доплат и надбавок, предусмотренных законодательством*

Для доходов физических лиц, в отношении которых предусмотрена ставка 13%, налогооблагаемая база определяется в качестве денежного выражения таких доходов, которые, в свою очередь, могут быть уменьшены на сумму налоговых вычетов. Однако, в случаях, если сумма налоговых вычетов в налоговом периоде будет больше суммы полученных доходов, то налогооблагаемая база по налогу на доходы физических лиц учитывается как равной нулю.

Для доходов, которые облагаются по иным налоговым ставкам, налогооблагаемая база определяется в качестве денежного выражения данных доходов, подлежащих обложению НДФЛ. Причем налоговые вычеты не применяются.

В статье 212 НК РФ указано, что к доходам налогоплательщика, которые были получены в виде материальной выгоды, относится выгода, полученная:

- 1) от экономии на процентах за пользование налогоплательщиком заемными средствами, которые были получены от экономических субъектов или индивидуальных предпринимателей;
- 2) от приобретения товаров (работ, услуг) у физических лиц согласно гражданско-правовому договору, а также у организаций и индивидуальных предпринимателей, которые являются зависимыми по отношению к налогоплательщику;
- 3) от приобретения ценных бумаг.

Согласно статье 224 НК РФ по налогу на доходы физических лиц установлены следующие налоговые ставки: 35%, 30%, 15%, 13%, 9%.

При определении налогооблагаемой базы по налогу на доходы физических лиц, которая облагается по ставке 13%, налогоплательщики вправе получить следующие вычеты:

стандартные, социальные и имущественных (ст. 218, 219 и 220 НК РФ).

В таблице 1 представлены доходы, за которые Налоговым кодексом РФ, предусмотрены соответствующие ставки НДФЛ.

Таблица 1 – Доходы, облагаемые по разным ставкам НДФЛ

Ставка	Вид дохода
35%	- стоимость любых выигрышей и призов, получаемых в проводимых конкурсах, играх и других мероприятиях в целях рекламы товаров, работ и услуг, в части превышения размеров, указанных в п. 28 ст.217; - процентные доходы по вкладам в банках в части превышения размеров, указанных в ст. 214.2; - суммы экономии на процентах при получении налогоплательщиками заемных средств в части превышения размеров, указанных в п. 2 ст. 212 НК РФ
30%	доходы, получаемые физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации, за исключением доходов, получаемых в виде дивидендов от долевого участия в деятельности российских организаций
15%	доходы, получаемые физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации, в виде дивидендов от долевого участия в деятельности российских организаций
9%	доходы от долевого участия в деятельности организаций, полученных в виде дивидендов физическими лицами, являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации
13%	все остальные доходы

Налоговым периодом по НДФЛ признается календарный год.

Работодатель вправе уменьшить налогооблагаемую базу на стандартные налоговые вычеты. Они подразделяются на вычеты на самого налогоплательщика и вычеты на каждого ребенка налогоплательщика. Перечень вычетов на самого налогоплательщика представлен в таблице 2. Порядок их предоставления определен статьей 218 Налогового кодекса.

Таблица 2 - Стандартные налоговые вычеты на самого налогоплательщика по НДФЛ

Размер вычета (за каждый месяц календарного года), руб.	Налогоплательщики, на которых распространяется вычет
3 000	Лица, пострадавшие вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС
	Лица, отдавшие костный мозг для спасения жизни людей, пострадавших вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС
	Лица, принимавшие в 1986—1987 годах участие в работах по ликвидации последствий катастрофы на Чернобыльской АЭС
	Лица, пострадавшие вследствие аварии в 1957 году на производственном объединении «Маяк» и сбросов радиоактивных отходов в реку Теча
	Лица, непосредственно участвовавшие в испытаниях ядерного оружия
	Лица, непосредственно участвовавшие в ликвидации радиационных аварий
	Инвалиды Великой Отечественной войны
	Другие категории лиц, указанных в подпункте 1 пункта 1 статьи 218 НК РФ
500	Герои Советского Союза
	Герои Российской Федерации
	Лица, награжденные орденом Славы трех степеней
	Участники Великой Отечественной войны, боевых операций по защите СССР
	Лица, находившиеся в Ленинграде в период его блокады
	Бывшие узники концлагерей, гетто и других мест принудительного содержания
	Инвалиды с детства
	Инвалиды I и II групп
	Родители и супруги военнослужащих, погибших вследствие ранения, контузии или увечья, полученных ими при защите СССР, РФ или при исполнении иных обязанностей военной службы, либо вследствие заболевания, связанного с пребыванием на фронте
	Родители и супруги государственных служащих, погибших при исполнении служебных обязанностей
Другие категории лиц, указанных в подпункте 2 пункта 1 статьи 218 НК РФ	

До вступления в силу ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации, статью 15 Закона Российской Федерации «О статусе судей в Российской Федерации» и признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации» действовал еще один стандартный вычет, Он предоставлялся каждому работнику, не имеющему права получения вычетов, описанных выше, в размере 400 рублей. Налогоплательщик переставал получать этот вычет в том месяце, в котором его доход, исчисляемый нарастающим итогом с начала года, превышал 40 000 рублей (рис. 2).

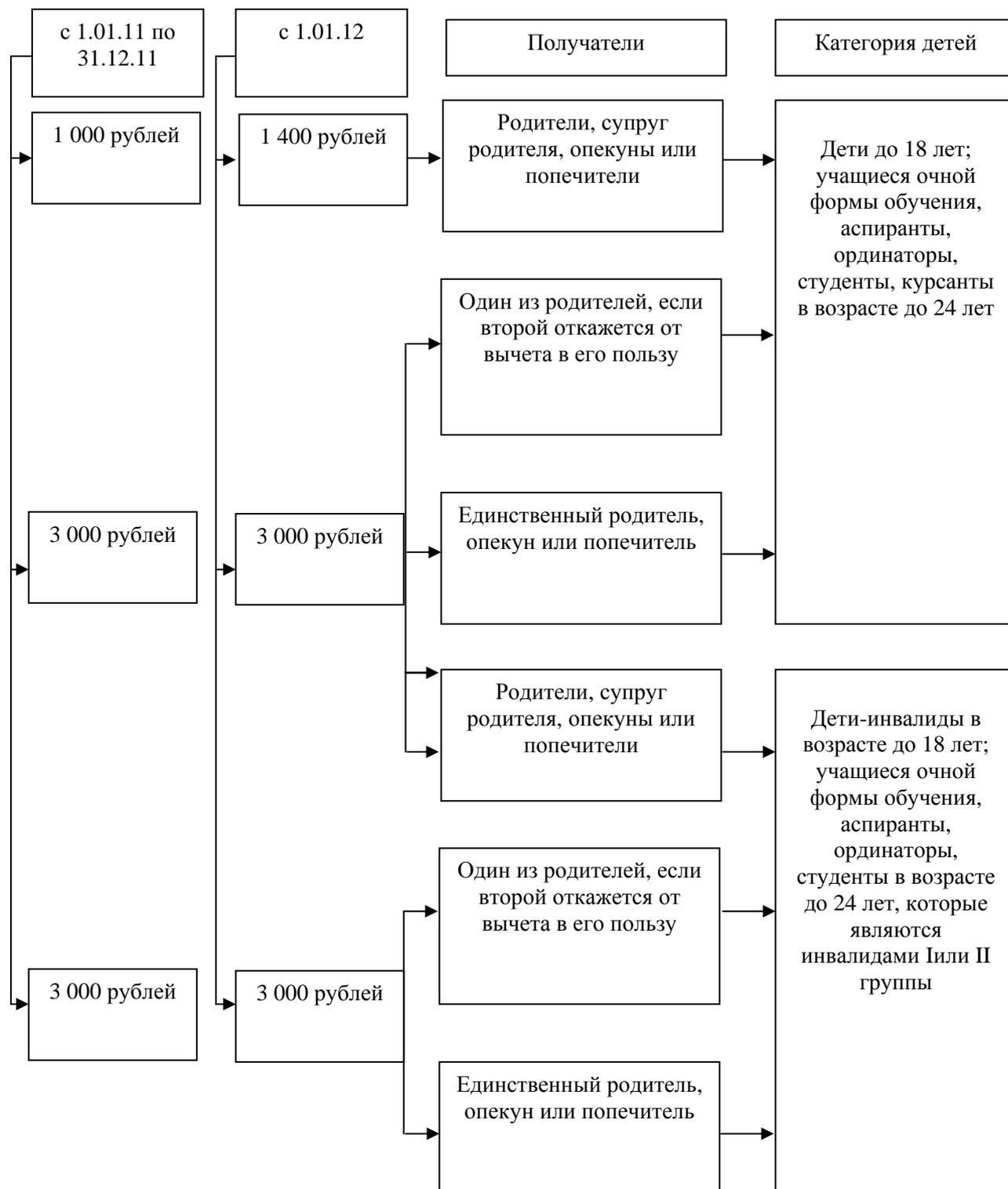


Рисунок 2 – Стандартные налоговые вычеты на одного ребенка

С 1.01.11 по 31.12.11 года включительно на второго ребенка налогоплательщику вычет можно получить в размере 1 000 рублей и в размере 3000 рублей на третьего и каждого последующего ребенка.

С 1.01.12 года на второго ребенка вычет предоставляется в размере 1 400 рублей и 3 000 на третьего и каждого последующего.

Налоговый вычет предоставляется родителям, супругу (супруге) родителя, усыновителям, опекунам, попечителям, приемным родителям, супругу (супруге) приемного родителя на основании их письменных заявлений и документов, подтверждающих право на данный налоговый вычет. При этом физическим лицам, у которых ребенок (дети) находится (находятся) за пределами Российской Федерации, налоговый вычет предоставляется на основании документов, заверенных компетентными органами государства, в котором проживает (проживают) ребенок (дети). Налоговый вычет предоставляется в двойном размере одному из родителей (приемных родителей) по их выбору в случае подачи заявления об отказе одного из родителей (приемных родителей) от получения налогового вычета. Предоставление указанного налогового вычета единственному родителю прекращается с месяца, следующего за месяцем вступления его в брак.

Налоговый вычет действует до месяца, в котором доход налогоплательщика, исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода налоговым агентом, предоставляющим данный стандартный налоговый вычет, превысил 280 000 рублей. Начиная с месяца, в котором указанный доход превысил 280 000 рублей, налоговый вычет, предусмотренный настоящим подпунктом, не применяется.

Уменьшение налогооблагаемой базы осуществляется с месяца рождения ребенка (детей), или с месяца, в котором произошло усыновление, установлена опека (попечительство), или с месяца вступления в силу договора о передаче ребенка (детей) на воспитание в семью и до конца того года, в котором ребенок (дети) достиг (достигли) возраста, указанного в НК РФ, или истек срок действия либо досрочно расторгнут договор о передаче ребенка (детей) на воспитание в семью, или смерти ребенка (детей). Налоговый вычет предоставляется за период обучения ребенка (детей) в образовательном учреждении и (или) учебном заведении, включая академический отпуск, оформленный в установленном порядке в период обучения.

При определении размера налоговой базы в соответствии с п. 3 ст. 209 НК РФ налогоплательщик имеет право на получение следующих имущественных налоговых вычетов:

1) в суммах, которые получены налогоплательщиком в налоговом периоде от продажи жилых домов, квартир, комнат, в том числе и приватизированные жилые помещения, дач, садовых домиков или земельных участков и долей в указанном имуществе, находившихся в собственности налогоплательщика менее трех лет, но которые не превышают в целом 1 000 000 рублей, а также в суммах, которые получены в налоговом периоде от продажи иного имущества, которое находится в собственности налогоплательщика менее трех лет, но не превышающих 250 000 рублей.

2) в сумме, которая была израсходована налогоплательщиком на новое строительство либо приобретение на территории РФ жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них, в размере фактически произведенных расходов, а также в сумме, направленной на погашение процентов по целевым займам (кредитам), полученным от кредитных и иных организаций Российской Федерации и фактически израсходованным им на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них.

Социальные налоговые вычеты предоставляются налогоплательщикам, понесшим в налоговом периоде определенные расходы. Социальный вычет предоставляется по следующим основаниям:

- 1) по расходам на благотворительные цели и пожертвования;
- 2) по расходам на обучение;

3) по расходам на лечение;

4) по расходам на негосударственное пенсионное обеспечение и добровольное пенсионное страхование;

5) по расходам на уплату дополнительных страховых взносов на накопительную часть трудовой пенсии

Социальные вычеты предоставляются в размере понесенных налогоплательщиком расходов, в случае, если эти расходы не превышают максимально установленную НК РФ сумму вычетов. Налогоплательщик также имеет право воспользоваться несколькими социальными вычетами. Для получения социального вычета налогоплательщику необходимо обратиться в налоговый орган по окончании календарного года, в котором были понесены указанные расходы.

Порядок предоставления профессиональных вычетов рассмотрен в статье 221 НК. Вычет могут получить индивидуальные предприниматели (ИП), частные нотариусы и другие лица, занимающиеся частной практикой. Профессиональный вычет по НДФЛ производится лицам, получающим доходы от выполнения работ (оказания услуг) по договорам гражданско-правового характера. Размер вычета равен сумме фактически произведенных и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с выполнением этих работ (оказанием услуг).

Вычет имеют право получить налогоплательщики, доходом которых являются авторские вознаграждения за создание исполнение или иное использование произведений науки, литературы и искусства, вознаграждения авторам открытий, изобретений и промышленных образцов.

Вычет предоставляется в сумме фактически произведенных и документально подтвержденных расходов.

Если расходы налогоплательщиков, получающих авторские и иные вознаграждения, не могут быть подтверждены документально, то они принимаются к вычету в размерах, представленных на рисунке 3.

Расчет НДФЛ производится налоговыми агентами в соответствии со статьей 224 Налогового Кодекса с учетом всех особенностей, предусмотренных положениями 23 главы НК РФ. При этом уплата налога не должна производиться за счет средств налоговых агентов.

При заключении договоров и иных сделок запрещается включение в них налоговых оговорок, в соответствии с которыми выплачивающие доход налоговые агенты принимают на себя обязательства нести расходы, связанные с уплатой налога на доходы физических лиц.

В соответствии с п. 1 ст. 226, налоговыми агентами, от которых или в результате отношений с которыми, налогоплательщики получили доходы, облагаемые НДФЛ, для целей Налогового кодекса признаются:

1) российские организации;

2) индивидуальные предприниматели;

3) нотариусы, занимающиеся частной практикой;

4) адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, обособленные подразделения иностранных организаций в РФ.

К обязанностям налоговых агентов относятся исчисление НДФЛ, удержание НДФЛ у налогоплательщика, уплата НДФЛ в бюджет.

Согласно статье 216 НК РФ, налоговым периодом по НДФЛ считается календарный год.

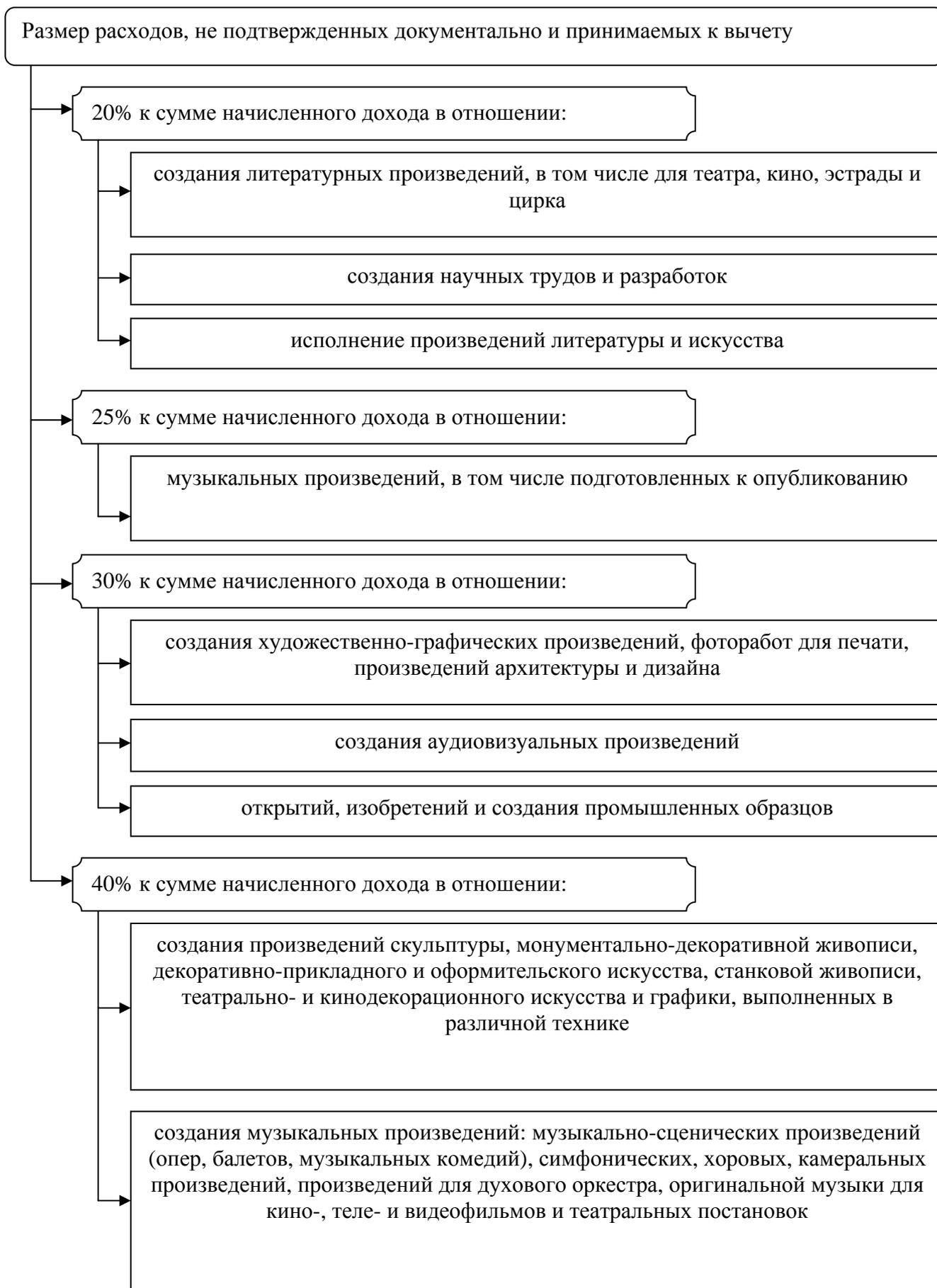


Рисунок 3 - Размер расходов, не подтвержденных документально и принимаемых к вычету по НДФЛ

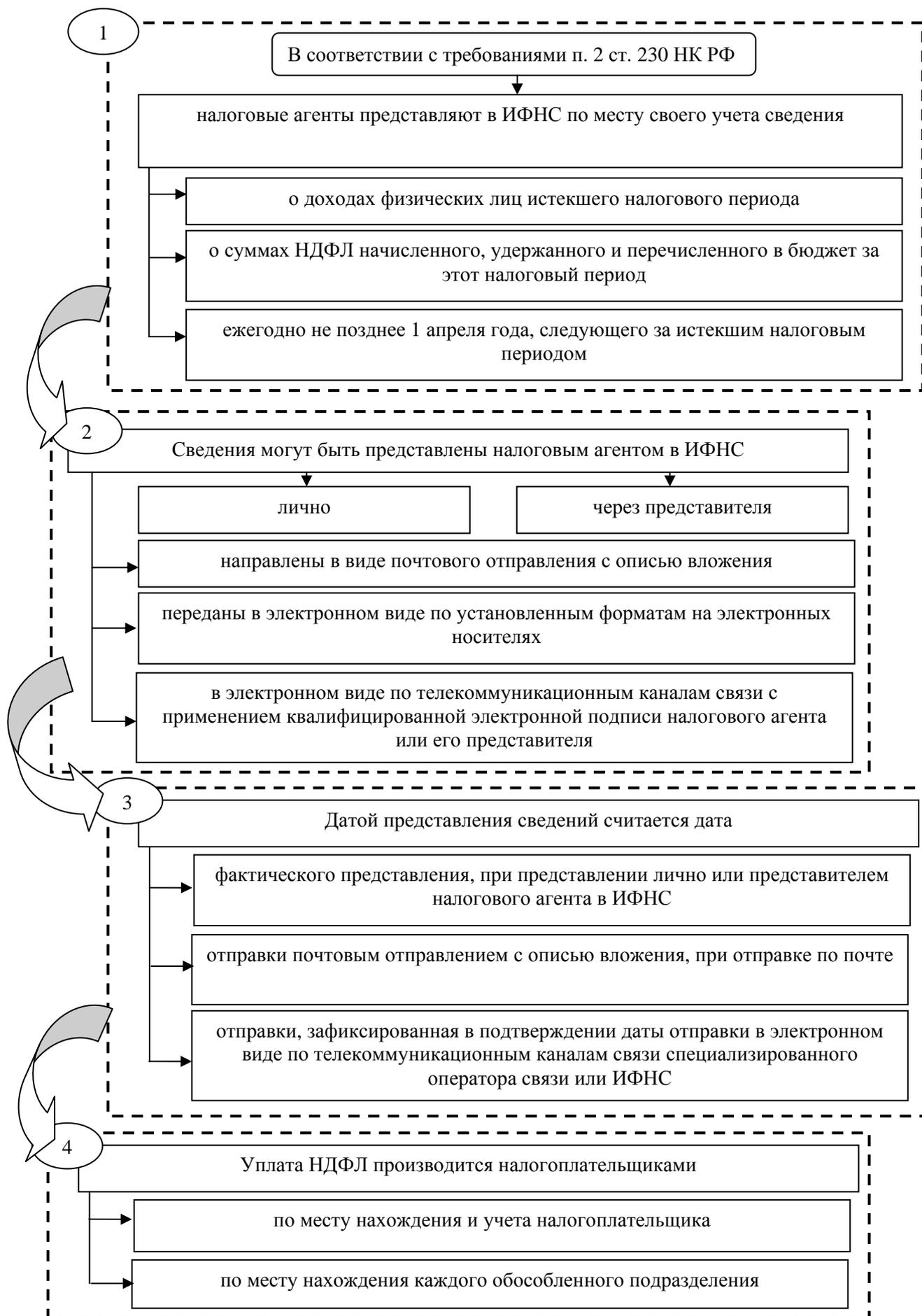


Рисунок 4 – Механизм исчисления и уплаты НДФЛ налоговыми агентами

Механизм исчисления и уплаты НДФЛ налоговыми агентами представлен на рисунке 4.

Целесообразно подчеркнуть, что сведения представляются налоговыми агентами в налоговый орган в форме 2-НДФЛ, действующей в соответствующем налоговом периоде.

Предоставление декларации производится налогоплательщиками по месту нахождения и учета налогоплательщика.

### **СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Дрожжина, И.А. Прогнозирование налога на доходы физических лиц и единого социального налога на микроуровне [Текст] / И.А. Дрожжина // Экономические и гуманитарные науки. - 2009. - №6/212 (580). – С. 72-78.

2. Налоговый кодекс РФ (НК РФ) часть 2 от 05.08.2012 № 117-ФЗ [Электронный ресурс] / Режим доступа: [http://www.consultant.ru/popular/nalog2/3\\_3.html](http://www.consultant.ru/popular/nalog2/3_3.html)

**Попова Людмила Владимировна**

ФГБОУ ВПО «Госуниверситет – УНПК»

Доктор экономических наук, профессор,

Зав. кафедрой «Бухгалтерский учет и налогообложение»

302020, г. Орел, Наугорское ш., 40

Тел.: (4862) 41-70-68

E-mail: [lv\\_p\\_134@mail.ru](mailto:lv_p_134@mail.ru)

---

L.V. POPOVA

### **THE MODERN SYSTEM OF PERSONAL INCOME TAX**

*In the article the author describes the main elements of a modern system of personal income taxation.*

**Keywords:** *tax on personal income, the taxpayer, the tax deduction, the tax rate.*

### **BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)**

1. Drozhzhina, I.A. Prognozirovanie naloga na dohody fizicheskikh lic i edinogo social'nogo naloga na mikrourovne [Tekst] / I.A. Drozhzhina // Jekonomicheskie i gumanitarnye nauki. - 2009. - №6/212 (580). – S. 72-78.

2. Nalogovyj kodeks RF (NK RF) chast' 2 ot 05.08.2000 N 117-FZ [Jelektronnyj resurs] / Rezhim dostupa: [http://www.consultant.ru/popular/nalog2/3\\_3.html](http://www.consultant.ru/popular/nalog2/3_3.html)

**Popova Ljudmila Vladimirovna**

State University-ESPC

Doctor of Economic Sciences, Professor

Head of the Department «Accounting and taxation»

302020, Orel, Naugorskoe sh., 40

Numb.: (4862) 41-98-60

E-mail: [lv\\_p\\_134@mail.ru](mailto:lv_p_134@mail.ru)

М.С. СУЛТАНОВ

## ОПТИМИЗАЦИЯ НАЛОГОВЫХ ДОХОДОВ БЮДЖЕТОВ РАЗЛИЧНЫХ УРОВНЕЙ

*В статье автором рассмотрена структура налоговых доходов бюджетов различных уровней, предложены направления повышения эффективности налоговой политики, а также обозначены пути совершенствования механизма изъятия налоговых платежей.*

**Ключевые слова:** налоговые доходы, бюджет, налоговая политика, эффективность.

Налоги различных уровней управления, а также пени и штрафы, предусмотренные налоговым законодательством РФ, относятся к налоговым доходам. Налоговые доходы, как правило, составляют более 90% доходной базы бюджета. Состав федеральных, региональных и местных налогов представлен на рисунке 1.

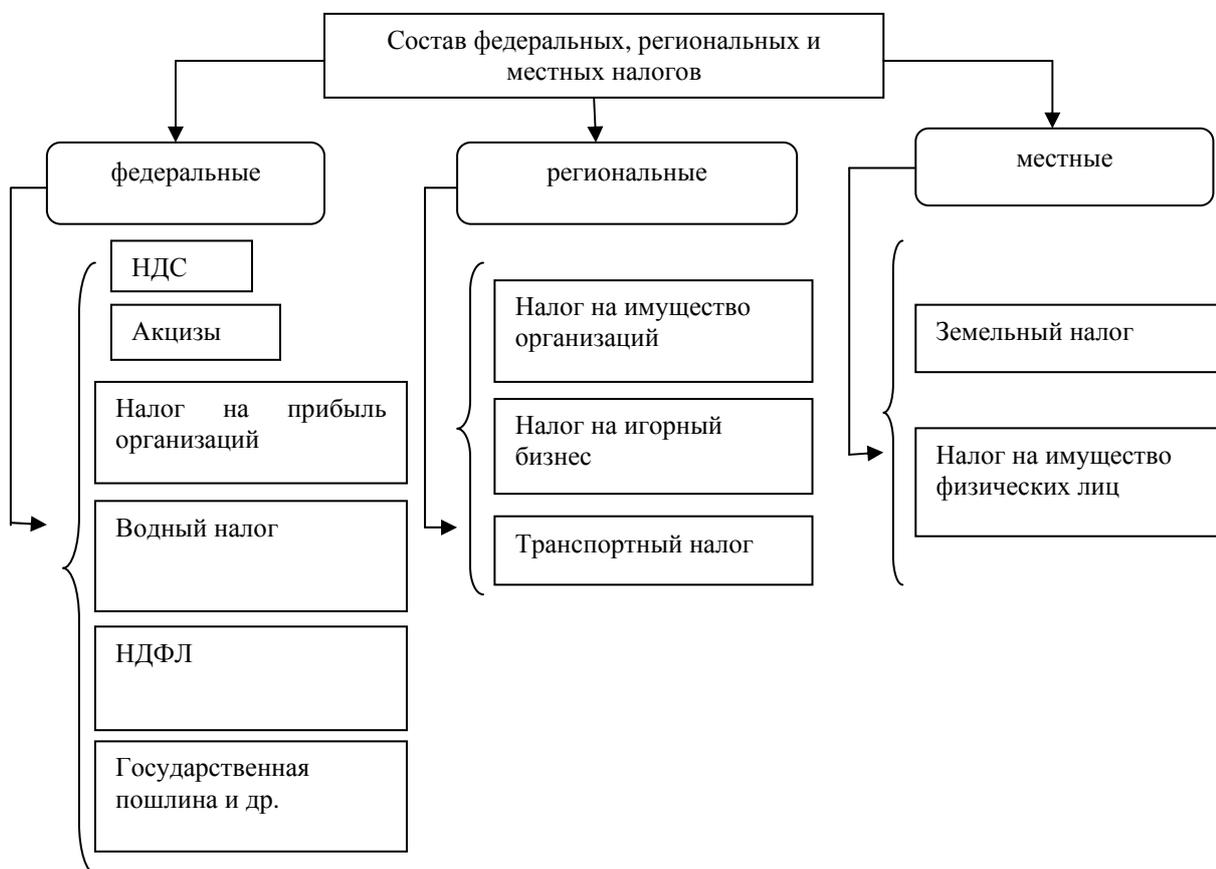


Рисунок 1 - Налоговые доходы бюджетов различных уровней

Следует отметить, что региональные налоги и сборы, которые определяются в соответствии с Налоговым кодексом и нормативными актами субъектов РФ, на территориях соответствующих субъектов РФ обязательны к уплате. При определении налога, в том числе и регионального, законодательными органами субъектов РФ определяются определенные элементы налогообложения: ставки в пределах, установленных НК РФ, порядок и сроки уплаты налога, а также формы отчетности по данному виду налога. Есть также и дополнительные виды элементов налога налогообложения, которые устанавливаются НК РФ. При установлении регионального налога законодательными органами субъектов РФ могут применяться налоговые льготы и основания для их использования

налогоплательщиком [1].

Аналогично действие и местных налогов. Они устанавливаются и вводятся в действие в соответствии с НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления, обязательны к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований.

На каждом уровне управления важна оптимизация налоговых платежей. Под термином налоговая оптимизация понимается деятельность, которая направлена на уменьшение налоговых выплат. Оптимизация налогообложения - это совокупные мероприятия, которые подчиняются законодательству РФ. Данные мероприятия связаны с выбором места, времени и видов деятельности, созданием и сопровождением наиболее эффективных схем и договорных взаимоотношений, с целью увеличения денежных потоков за счет минимизации налоговых платежей.

Оптимизация налогообложения предполагает следующие действия: минимизацию налоговых выплат как в долгосрочном, так и краткосрочном периоде, а также недопущение со стороны налоговых органов штрафных санкций, что достигается своевременностью уплаты налогов и правильностью начисления [2].

Оптимизация налоговой политики позволяет избежать переплаты налогов в определенный момент времени. Наиболее остро проблема оптимизации налоговых платежей ощущается в условиях экономического кризиса.

Существуют три основных пути сокращения налоговых платежей (рис. 2).



Рисунок 2 - Основные пути сокращения налоговых платежей

Одним из нелегальных путей уменьшения налоговых обязательств по налогам является уклонение от уплаты налогов, основанное на сознательном, использовании методов сокрытия доходов и имущества от налоговых органов, создания фиктивных расходов, а также намеренного искажения бухгалтерской и налоговой отчетности, которые являются уголовно наказуемыми.

Для налогоплательщиков государством создано много возможностей которые дают право снижать налоговые выплаты. Это определено налоговыми льготами, которые содержатся в законодательстве, а также наличием различных ставок по налогам и существованием пробелов либо неясностей в законодательстве, кроме того в какой-то степени невозможностью учета всех обстоятельств, которые возникают при исчислении и уплате какого либо налога [3].

Проблема каждого конкретного налогоплательщика состоит в определении оптимальных объемов налоговых платежей. Именно система налогового менеджмента предполагает действия по оптимизации размеров налоговых выплат, в рамках которой решается задача правильного и законного в правовом отношении уменьшения налогового бремени для каждого отдельного налогоплательщика.

Наиболее рациональный поиск путей оптимизации налоговых платежей представляет собой одно из направлений налогового планирования, а также один из элементов налогового менеджмента.

Важнейшую роль при поиске наиболее оптимальных путей оптимизации играет общее состояние бюджетно-налогового, а также финансового и налогового регулирования экономики, которое проводится государством.

На региональном уровне существует ряд проблем в сфере налогообложения, в том числе формирование доходной части бюджета. Для улучшения общего состояния региональных бюджетов предлагается ряд мер.

Планируется сосредоточить необходимые финансовые ресурсы в федеральном бюджете на инвестирование стратегически важных отраслей и объектов, оказание финансовой поддержки и создание пути роста в регионах, которые имеют ряд проблем; сформировать свободные экономические зоны с целью увеличения саморегулируемых регионов, которые способны эффективно проводить налоговую политику.

Существует практика предоставления индивидуальных льгот, которая во многом является необоснованной. Также следует упорядочить систему определенного налогового режима для конкретного региона. Кроме того, планируется установить в районах, которые считаются бедными с дефицитом в бюджете, льготный режим налогообложения прибыли предприятия в части, перечисляемой в федеральный бюджет, что обеспечит большую эффективность в части формирования бюджета.

При выдаче органами государственной власти субъектов РФ и органами местного самоуправления гарантий и каких либо поручительств необходимо учитывать соблюдение следующих условий: средства бюджета предназначены для выполнения задач и функций государства, в том числе для обеспечения населения необходимыми услугами, также условиями, которые дают социальные гарантии. Бюджетные средства должны расходоваться только на определенные цели, и поэтому необходимо расходовать их только в соответствии с нуждами, которые возникают в обществе, а не с только коммерческими интересами; они не должны препятствовать развитию конкурентоспособности.

Реализация предлагаемых мер позволит улучшить не только состояние региональных и местных бюджетов, а также в целом всей бюджетной системы страны [4].

Однако такие действия должны быть не просто произведены, а также просчитаны с учетом анализа расходов и доходов собственно федерального бюджета, особенностей налоговой базы, а также возможности повышения эффективности бюджетных расходов в образовании, здравоохранении и другой социальной сферы.

Можно выделить наиболее эффективные меры оптимизации налоговых доходов бюджетов различных уровней (рис. 3)

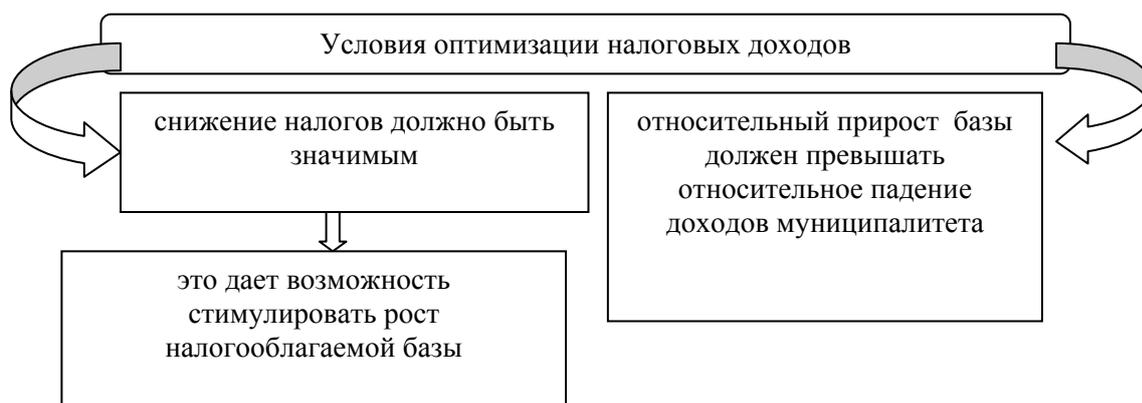


Рисунок 3 - Условия оптимизации налоговых доходов

Через некоторое время после улучшения уровня налогообложения происходит расширение налогооблагаемой базы. Причиной этого является экономический рост, связанный со снижением налогового бремени. Динамика доходной части регионов такая, что сразу после снижения налогов происходит падение доходов, которое длится некоторое время, до начала реакции экономики. Затем начинается рост доходов, который должен через некоторое время превысить первоначальный исходный уровень.

Одной из основных целей налогообложения является увеличение налоговых поступлений, что приводит к образованию фактически завышенного совокупного бремени начисленных налогов, которое не в состоянии нести большинство налогоплательщиков. Это приводит к тому, что около половины промышленных и непромышленных предприятий убыточны в своей деятельности, а еще столько же прибыльных предприятий являются низкорентабельными.

Еще одним отрицательным фактором, оказывающим влияние на состояние налогообложения российской налоговой системы является ориентация на косвенные формы налогообложения.

Итак, для перехода к стимулирующей налоговой политике, необходимо именно параллельное решение двух задач (рис. 4).

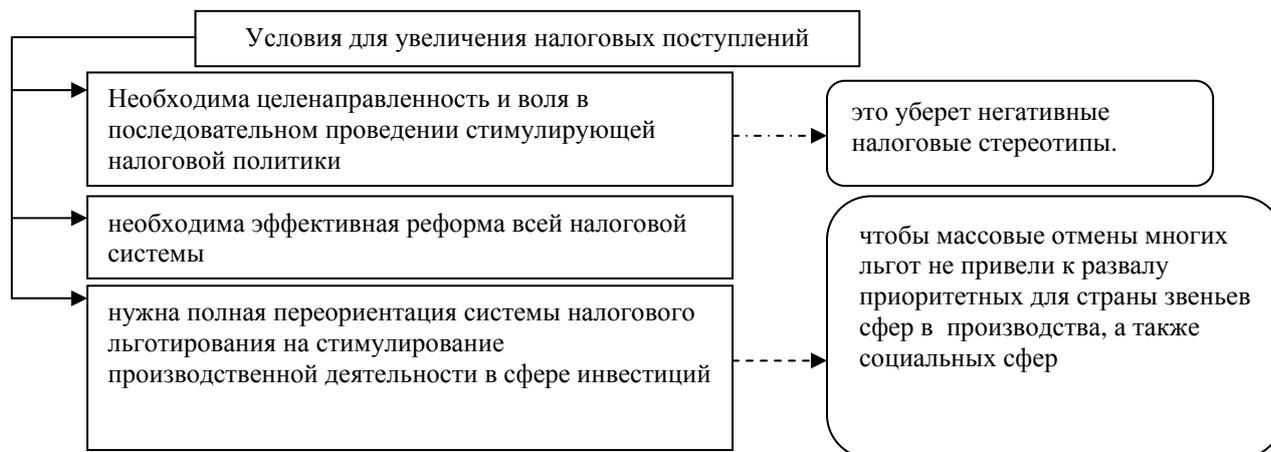


Рисунок 4 – Задачи мер эффективной налоговой политики

Следует отметить, что существует потенциальная возможность значительного увеличения налоговых поступлений в бюджет. При этом планируется смягчать налоговое

давление на российских товаропроизводителей.

В то же время необходимо создать условия для того, чтобы на практике реализовать данную возможность (рис. 5).



**Рисунок 5 - Условия для увеличения налоговых поступлений**

Российское правительство постоянно ужесточает налоговые санкции, но задолженность по налоговым платежам не становится от этого меньше. Штрафы все больше превращаются из контрольно-регулирующего инструмента.

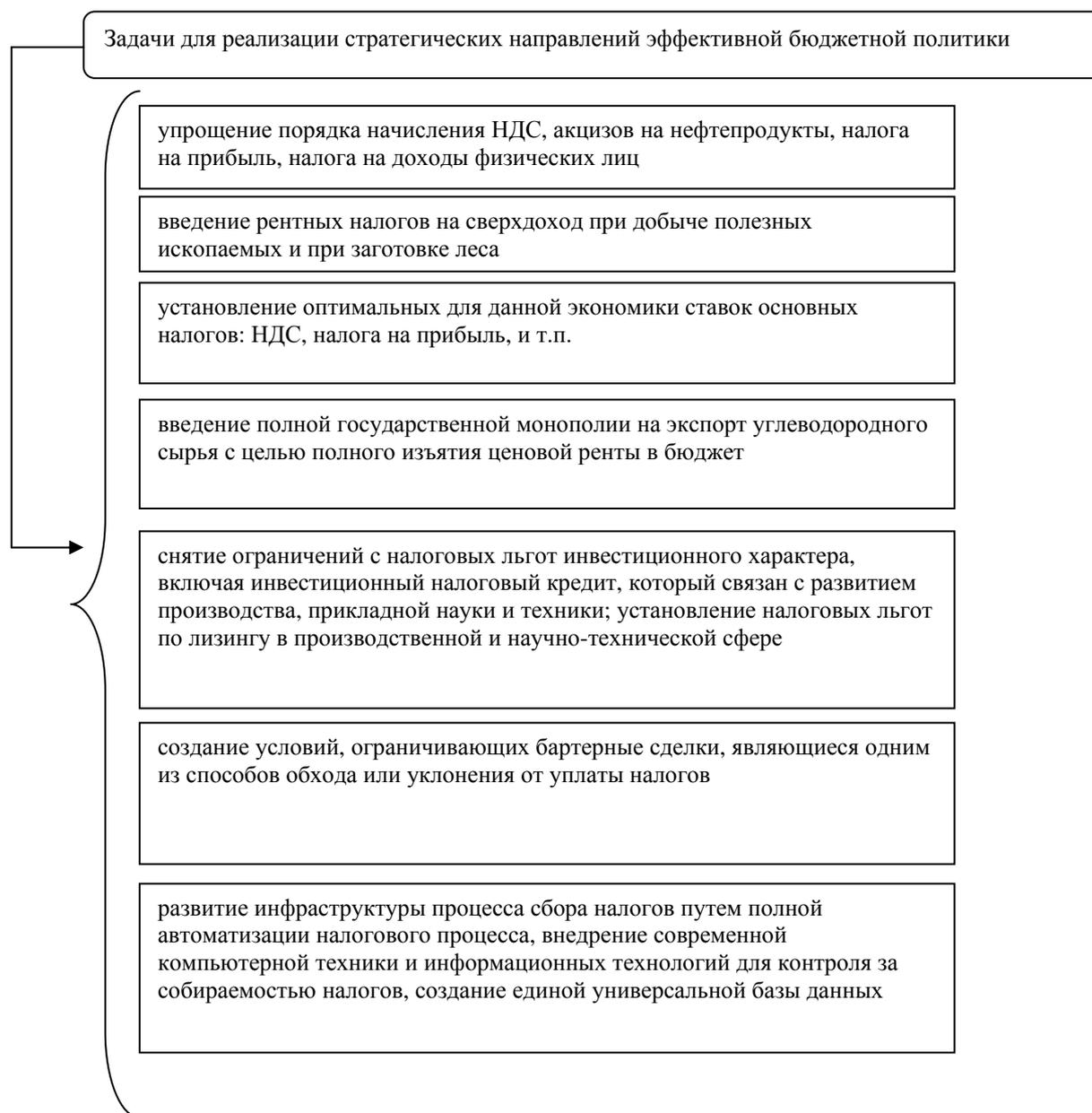
Основные пути эффективной налоговой политики, способствующей увеличению доходов федерального бюджета, представлены на рисунке 6.



**Рисунок 6 - Пути повышения эффективности налоговой политики**

Важнейшей стратегической задачей бюджетной политики является разработка механизмов наиболее полного изъятия в бюджет доходов.

Для реализации этих стратегических направлений эффективной бюджетной политики в области доходов необходимо решить комплекс задач (рис. 7).



*Рисунок 7 - Пути совершенствования механизма изъятия налоговых платежей*

Другим путем увеличения доходов федерального бюджета и снижения налоговой нагрузки является оптимизация системы неналоговых поступлений в бюджет.

Результаты функционирования государственных предприятий показывают свою экономическую неэффективность. По данным Счетной палаты РФ, ежегодно в результате неэффективного использования государственной собственности государство недополучает от унитарных предприятий большое количество дохода. В промышленно развитых государствах неналоговые доходы составляют до 5% ВВП, а в России – менее 1% ВВП.

Одним из основных способов оптимизации сети федеральных государственных учреждений является их приватизация либо продажа. Но другим не менее важным направлением повышения эффективности неналоговых доходов является управление собственностью, а не избавление от нее как применяется в большинстве случаев.

Как показывает мировой опыт, одним из самых эффективных методов управления государственной собственностью является передача его в концессию [5]

Таким образом, главным направлением оптимизации налогообложения является минимизация налоговых выплат и недопущение штрафных санкций со стороны каких либо

фискальных органов. Это достигается правильностью начисления и своевременностью уплаты налогов и других платежей. Государство предоставляет определенные возможности для снижения налоговых выплат. Это обусловлено и предусмотренными в законодательстве налоговыми льготами, и наличием различных ставок налогообложения и другими мерами.

### **СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Попова, Л.В. Моделирование планирования налоговых поступлений в федеральный бюджет Орловской области [Текст] / Л.В. Попова // Экономические и гуманитарные науки. - 2012. - № 3. – С. 76-80
2. Коростелкина, И.А. Анализ методического обеспечения эффективности контрольно-проверочной деятельности налоговых органов в рамках реализации региональной налоговой политики [Текст] / И.А. Коростелкина // Экономические и гуманитарные науки. - 2011. - №5 (232). – С. 44-51.
3. Коростелкина, И.А. Направления повышения эффективности контрольно-проверочной деятельности налоговых органов в рамках реализации региональной налоговой политики [Текст] / И.А. Коростелкина // Управленческий учет. - 2011. - №7. – С. 68-77.
4. Коростелкина, И.А. Теоретико-прикладные аспекты формирования региональной налоговой политики [Текст] / И.А. Коростелкина // Экономические и гуманитарные науки. - 2011. - № 11(238). – С. 63-70.
5. Маслова, И.А. Разработка системы налогового учета как элемента налоговой политики государства [Текст] / И.А. Маслова // Экономические и гуманитарные науки — 2012. - №3. - С. 81-84

**Султанов М.С.**

ФГБОУ ВПО «Госуниверситет – УНПК»

Аспирант кафедры «Бухгалтерский учет и налогообложение»

302040, г. Орел, Наугорское ш., 40

Тел.: (4862) 41-98-60

E-mail: orelbuin@yahoo.com

---

M.S. SULTANOV

## **OPTIMIZATION OF TAX REVENUE BUDGET OF DIFFERENT LEVELS**

*In the article the author examines the structure of tax revenue budgets of different levels proposed ways of increasing the effectiveness of fiscal policy, as well as identified ways to improve the mechanism for removal of tax payments.*

**Keywords:** tax revenues, budget, tax policy effectiveness.

### **BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)**

1. Popova, L.V. Modelirovanie planirovaniya nalogovyh postuplenii v federal'nyj bjudzhet Orlovskoj oblasti [Tekst] / L.V. Popova // Jekonomicheskie i gumanitarnye nauki. - 2012. - № 3. – S. 76-80
2. Korostelkina, I.A. Analiz metodicheskogo obespechenija jeffektivnosti kontrol'no-proverochnoj dejatel'nosti nalogovyh organov v ramkah realizacii regional'noj nalogovoj politiki [Tekst] / I.A. Korostelkina // Jekonomicheskie i gumanitarnye nauki. - 2011. - №5 (232). – S. 44-51.
3. Korostelkina, I.A. Napravlenija povyshenija jeffektivnosti kontrol'no-proverochnoj dejatel'nosti nalogovyh organov v ramkah realizacii regional'noj nalogovoj politiki [Tekst] / I.A. Korostelkina // Upravlencheskij uchet. - 2011. - №7. – S. 68-77.
4. Korostelkina, I.A. Teoretiko-prikladnye aspekty formirovaniya regional'noj nalogovoj politiki [Tekst] / I.A. Korostelkina // Jekonomicheskie i gumanitarnye nauki. - 2011. - № 11(238). – S. 63-70.
5. Maslova, I.A. Razrabotka sistemy nalogovogo ucheta kak jelementa nalogovoj politiki gosudarstva [Tekst] / I.A. Maslova // Jekonomicheskie i gumanitarnye nauki — 2012. - №3. - S. 81-84

**Sultanov M.S.**

State University-ESPC

Graduate student of «Accounting and Taxation»

302040, Orel, Naugorskoe w., 40

Numb.: (4862) 41-98-60

E-mail: orelbuin@yahoo.com

Н.М. ЮДЕНИЧ

## ОБЪЕКТ ИМУЩЕСТВЕННОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ: ЕГО РОЛЬ И ЗНАЧЕНИЕ В РАЗВИТИИ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ РОССИИ

*В статье рассматривается роль и значение объекта обложения имущественных налогов, выявляются недостатки действующей системы налогообложения в части имущественного налогообложения. В статье содержится подробное исследование вопроса объектов обложения налогом на недвижимое имущество, при этом особое внимание уделено вопросам связанным с объектом обложения налогом на наследование и дарение, которые до настоящего дня не получили должного развития в налоговой системе России. На сегодняшний день неясность вносит также недостаточно четкое определение понятия объекта обложения, данное в ст. 38 НК РФ.*

**Ключевые слова:** имущество, имущественный налог, налог на наследство и дарение, налог на недвижимость, объект обложения.

Экономические преобразования, происходящие в России, обуславливают необходимость создания действенной системы налогообложения как существенного условия совершенствования экономической ситуации в стране.

Имущество в настоящее время выступает одним из стабильных объектов налогообложения. В российском законодательстве используется обобщенное понятие «имущество», где под имуществом понимаются как имущественные права, так и вещи.

Имущественные налоги всегда выступали составной частью налоговой системы Российской Федерации, однако, анализ развития отечественной экономики свидетельствует о недооценке фискальной и регулирующей роли налогов на имущество и соответственно отмечается их низкая эффективность. Отсутствие в настоящее время системного подхода к рассмотрению налогообложения объектов имущества и операций с данными объектами является определенной проблемой в данной области. Действующий сегодня механизм начисления и взимания имущественных налогов, имеет множество недостатков, тормозящих экономическое развитие страны, что заставляет обращаться к ним вновь с целью внесения множественных изменений.

Следует отметить, что реформирование налогообложения имущества в действующей налоговой системе России заключается в основном в повышении обоснованности уровня изъятия и улучшении его организации.

В настоящее время речь идет о реформе имущественных налогов. Согласно «Основным направлениям налоговой политики Российской Федерации на 2014 г. и на плановый период 2015 и 2016 годов», в ближайшем будущем вступит в силу новая глава Налогового кодекса Российской Федерации - «Налог на недвижимое имущество» как для физических, так и для юридических лиц. Ожидается, что налог на недвижимость будет вводиться поэтапно, т.е. будет установлен переходный период. В качестве налоговой базы рассматривается кадастровая стоимость объекта недвижимости.

Введения налога на недвижимость в российской налоговой системе вызывает множество споров в обществе, в связи с чем, сроки введения налога каждый раз переносятся на неопределенное время. По мнению главы Министерства экономического развития (МЭР) РФ А. Белоусова, налог на недвижимость может быть введен на всей территории России только с 2018 г., поскольку существуют некоторые проблемы, связанные с его введением.

По мнению руководителя налоговой службы РФ Мишустина М.В. в результате проводимых изменений налог на имущество станет существенной долей наполнения бюджета страны. Ожидается, что первыми введут налог на недвижимость Москва, Татарстан и несколько других субъектов РФ. Ответственность за его внедрение обязаны принять на себя главы субъектов. Что касается ставок и льгот по налогу, то эти вопросы будут

находиться в ведении самих регионов, которые могут для отдельных категорий граждан, в т.ч. для малообеспеченных, ввести освобождение.

Остро стоит вопрос о том, смогут ли налоговые органы своевременно и в полном объеме осуществлять сбор налога с юридических лиц и отстаивать свою позицию по производимым доначислениям в суде.

Однозначно только то, что основной упор будет делаться на физических лиц, для которых налоги будут регулярно расти. Главой Минфина А. Силуановым внесено предложение о введении нового положения в области сотрудничества физических лиц и налоговой службы, при котором физические лица будут обязаны самостоятельно сообщать об имуществе, находящемся в их распоряжении.

Следует отметить, что реформирование системы налогообложения в части введения налога на недвижимость выступает одной из тенденций повышения эффективности налоговой политики в стране.

Переход к налогу на недвижимое имущество даст возможность сократить число имущественных налогов, а замена существующих налогов на отдельные объекты имущества новым налогом на недвижимость, связана с необходимостью внесения существенных изменений в структуру региональных и местных налогов и налоговых доходов. Однако, возможность введения нового налога увеличивает неясность при планировании поступлений от имущественных налогов и снижает их регулирующее воздействие на налогоплательщиков.

Налог на недвижимое имущество относится к классу имущественных налогов на состояние. Наряду с ним к разряду имущественных налогов относятся также налоги на обращение (или оборот) имущества, которые, также со временем смогут занять достойное место в налоговой системе Российской Федерации и без которых она не будет функционировать в полной мере.

Имущественные налоги принято делить на налоги на состояние и налоги на обращение (оборот) имущества.

К первой группе относятся налог на недвижимое имущество, налоги на имущество организаций и физических лиц, земельный налог, транспортный налог. Ко второй группе, можно отнести, в частности, налог на наследство и дарение. С начала 2006 г. налог на наследство и дарение исключен из налоговой системы Российской Федерации в связи с отменой Закона РФ от 12.12.1991 № 2020-1 «О налоге с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения».

Следует отметить, что акцентируя внимание на имуществе как на объекте обложения имущественными налогами, появляется возможность дифференциации таких понятий как «налогообложение имущества» и «имущественное налогообложение». В частности, при «налогообложении имущества» имеется в виду обложение конкретного объекта имущества, а при «имущественном налогообложении», имущество представляет собой предмет налога. Благодаря данному разграничению появляется возможность рассматривать имущественные отношения совокупно, что позволит создать общий подход к налогообложению данных объектов.

Принимая как один из основополагающих аспектов в системе обложения налогом на имущество объект налогообложения, отметим, что объект налога представляет собой юридический факт, следствием которого является обязанность по уплате налога.

Объектом имущественных налогов на состояние является факт владения имуществом (состояние) на определенном праве (например, праве собственности). Вопрос об объекте имущественного налога на обращение до сих пор нельзя признать столь очевидным фактом.

Как все имущественные налоги, налоги на оборот недвижимого имущества, направлены на объект, которым является имущество.

Взимаются такие налоги со стоимости имущества, в связи с чем, особое значение представляет оценка имущества, которая играет важную роль при установлении такого рода налогов.

Такая оценка может осуществляться по рыночной, страховой, кадастровой, инвентаризационной стоимости и т.п. Однако, как справедливо отмечают В.А. Дадалко, Е.Е. Румянцева, Н.Н. Демчук, налог с наследства и дарений не взимается с имущества как такового, а с акта передачи имущества (сделки безвозмездного отчуждения) [2].

Согласно закону РФ от 12.12.1991 № 2020-1 «О налоге с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения» объектом обложения являлось имущество (движимое и недвижимое) (ст. 2 Закона), причем особенность данного налога состояла в том, что объектом являлось переходящее (а не перешедшее) в собственность имущество в порядке наследования или дарения, т.е. наследник или одаряемый приобретали статус налогоплательщика независимо от момента регистрации прав собственности на имущество государственными органами: с момента получения свидетельств о праве на наследство или удостоверения договоров дарения нотариусами (ст. 5 Закона).

Отметим, что с 2013 г. указанный принцип определения момента возникновения обязанности по уплате налогов с доходов от сделок с недвижимостью закреплен на законодательном уровне (для организаций – в налоге на прибыль организаций, п. 3 ст. 171 НК РФ).

Термин «объект налогообложения имущества» принимает различный смысл в трудах ученых [9].

Определение понятия «объекта налогообложения» как справедливо отмечает С.Г. Пепеляев, в НК РФ является недостаточно четким: «Объектами налогообложения могут являться операции по реализации товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, стоимость реализованных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) либо иной объект, имеющий стоимостную, количественную или физическую характеристики, с наличием которого у налогоплательщика законодательство о налогах и сборах связывает возникновение обязанности по уплате налога» (п. 1 ст. 38 НК РФ).

Тютин Д.В. в связи с этим также справедливо отмечает, что по мнению законодателя объект представляет собой некоторое явление, имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристики, с наличием которого законодательство о налогах и сборах связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога [10].

Правоммерно утверждая, что обязанность по уплате налога возникает не в связи с наличием стоимости реализованных товаров, а в случае реализации товаров (т.е. наличия юридического факта – сделки), а стоимость товаров - основа для исчисления налоговой базы С.Г. Пепеляев [4] он признает, и мы с этим соглашаемся, что объектом обложения являются юридические факты – конкретные социальные обстоятельства (события, действия), вызывающие определенные правовые последствия (сделки в юриспруденции или операции в экономике), обуславливающие обязанность субъекта налогообложения уплатить налог.

Причина допущенной неточности на наш взгляд кроется в том, что законодатель не выделил в качестве отдельного, самостоятельного элемента налогового обязательства предмет налогообложения, а признаки предмета налогообложения придал объекту. Нельзя не согласиться с мнением И.А. Майбурова, в части того, что необходимо различать понятия, которые не разграничиваются в российском налоговом законодательстве: объект и предмет налогообложения и именно в сфере поимущественного налогообложения наиболее четко прослеживаются границы между предметом и объектом налогообложения [5].

Небезынтересным представляется определение объекта обложения, установленное в законопроекте от 25.04.2003 № 323851-3 (первое чтение), в соответствии с которым Госдумой РФ подлежала рассмотрению новую главу 25.1 НК РФ «Налог на наследование и дарение» [8] с целью дальнейшей реализации ранее принятой концепции кодификации законодательства о налогах и сборах в рамках единого правового акта – НК РФ.

Отметим, что под объектом налогообложения понимаются юридические факты, обуславливающие обязанность субъекта налогообложения уплатить налог, а под предметом налогообложения - признаки физического характера, с наличием которых связывается возникновение обязанности по уплате налога [4]. При этом, сам по себе предмет не

порождает налоговых последствий, для их возникновения необходимо наличие взаимосвязи между предметом и субъектом налогообложения и, как правило, такой взаимосвязью выступает юридический факт (состояние, например, владение) или действие – пользование, распоряжение правами или имуществом: «объект налога, по сути, есть определенная налогооблагающая связь, объединяющая предмет налогообложения и субъект налога» [3].

Подлежащее налогообложению имущество является предметом налогообложения, а его объектом - право на имущество, в частности, составляющие право собственности или отдельных правомочий этого права - права владения, пользования или распоряжения вещью.

В налогах на обращение (оборот) недвижимого имущества налоговые последствия порождает определенное состояние субъекта по отношению к предмету налогообложения - переход права собственности на вещь (имущество) [1].

Таким образом, в налогах на обращение (оборот) недвижимого имущества предметом налогообложения является имущество, а их объектом – юридический факт - действие - переход права собственности на вещь (владения, пользования и распоряжения вещью, п. 1 ст. 209 ГК РФ). Поэтому, несмотря на то, что в законопроекте главы 25.1 «Налог на наследование и дарение» определение объекта обложения не соответствовал действующей норме ст. 38 НК РФ, такой объект был определен корректно для налогов на обращение (оборот) имущества.

Введение данного вида налогов в налоговую систему приведет за собой необходимость уточнения понятия объекта обложения, установленного ст. 38 НК РФ. Представляется целесообразным также установление в НК РФ еще одного элемента обложения – предмета налога.

Согласно п. 3 ст. 3 НК РФ налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными и предмет налога - явление материального мира, является таким экономическим основанием, так как предмет налога предопределяет возможности налогоплательщика к уплате налога. В будущем это исключит ситуацию, когда под действующее понятие «объекта обложения» осуществляются попытки прописать объект налога таковой, каким он не является по своей сути: вместо действия (переход права на вещь) указать саму вещь (имущество), что недопустимо.

В настоящее время, в соответствии с ч. 1 ст. 209 ГК РФ, право собственности на имущество включает в себя триаду прав: владение, пользование и распоряжение своим имуществом. В связи с чем, дополнение имущественных налогов налогами на оборот недвижимого имущества органично вписывается в налоговую систему в части имущественного налогообложения.

В тоже время сегодня в российской налоговой системе налоги на оборот недвижимости не выделены в отдельные налоговые платежи, а включены в класс подоходных налогов - налога на прибыль организаций и налога на доходы физических лиц (НДФЛ), причем в чрезвычайно сжатом виде, что существенным образом ограничивает сферу его действия (налог практически не работает) [6].

Исходя из анализа норм НК РФ, следует вывод, что сделки по наследованию, дарению, а так же иные сделки с недвижимым имуществом, находящимся в собственности физических лиц более трех лет, практически полностью освобождены на территории Российской Федерации от налогообложения. Вместе с тем, налог на наследование и дарение не только является полноценным налогом в классе имущественных налогов, но может и должен осуществлять регулирующую и социальную функции платежа.

Итак, в то время как налоги на обращение недвижимого имущества относятся к группе прямых поимущественных налогов с объектом обложения – действие (переход прав на вещь), объектом обложения подоходными налогами является доход. Вместе с тем, необходимость анализа большого количества данных, образующихся на всех этапах жизненного цикла имущества, требует создания и применения информационных технологий, которые дали бы возможность более точно отражать сведения о каждом объекте, имеющие многоцелевой характер использования.

Фундаментальной целью совершенствования имущественного налогообложения и эффективности контроля за объектами имущества выступает создание целостной государственной территориально-распределенной информационной системы имущественного налогообложения, способной представить всю имеющуюся информацию о таких объектах [7].

Исходя из вышеизложенного, можно сделать вывод, что класс имущественных налогов имеет два подкласса налогов с разными объектами обложения: на состояние и на действие. В связи с чем, имущественное налогообложение в бюджет в полной мере будет реализовано, если будет функционировать в совокупности указанных налогов. В любом случае, это повлечет за собой необходимость внесения изменений в определение «объекта обложения», установленного и действующего в настоящее время в ст. 38 НК РФ, поскольку именно при детальном анализе имущественных налогов становится особенно очевидным несовершенство данного определения, где наиболее четко прослеживаются границы между предметом и объектом налогообложения. В связи с чем и вытекает необходимость определения на законодательном уровне еще одного необходимого элемента обложения – предмета.

### **СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 N 51-ФЗ (ред. от 02.07.2013) [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=148530>
2. Дадалко, В.А. Налогообложение в системе международных экономических отношений: учеб. пособие для вузов [Текст] / В.А. Дадалко, Е.Е. Румянцева, Н.Н. Демчук. - Мн.: Армита-Маркетинг: Менеджмент, 2000. - С. 22.
3. Кучеров, И.И. Объект налога как правовое основание налогообложения [Текст] / И.И. Кучеров // Финансовое право. – 2009. - № 1.
4. Коровкин, В.В. Основы теории налогообложения [Текст] / В.В. Коровкин // М.: Экономистъ, 2006. - С. 105.
5. Майбуров, И.А. Теория и история налогообложения: учеб. пособие для студентов вузов, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Налоги и налогообложение» [Текст] / И.А. Майбуров, Н.В. Ушак, М.Е. Косов. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2010. - С. 138-139.
6. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 02.07.2013). [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=147334>
7. Минэкономразвития: Перед введением налога жилье переоценивать не будут [Электронный ресурс] / Режим доступа: URL: <http://www.audit-it.ru/news/account/591902.html>
8. Проект Федерального закона N 323851-3 «О внесении дополнения в раздел VIII Налогового кодекса Российской Федерации и внесении изменения в статью 19 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», а также о признании утратившими силу законодательных актов Российской Федерации в части налогов и сборов» (ред., принятая ГД ФС РФ в I чтении 06.06.2003) [Электронный ресурс] / Режим доступа: [http://asozd2.duma.gov.ru/arhiv/a\\_dz\\_4.nsf/ByID/02FDD85B3FD1AE2E432571BB005CE0B9?OpenDocument](http://asozd2.duma.gov.ru/arhiv/a_dz_4.nsf/ByID/02FDD85B3FD1AE2E432571BB005CE0B9?OpenDocument)
9. Смирнов, Д.А. О понятии объекта налогообложения (на примере налогов на имущество) [Текст] / Д.А. Смирнов // Вестник Саратовской государственной академии права. Саратов: ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права», 2009. - № 3 (67). - С. 158-162.
10. Тютин, Д.В. Налоговое право. Курс лекций. 2012 г. [Текст] / Д.В. Тютин. - СПС Консультант Плюс (дата обращения: 19.03.2013).

#### **Юденич Наталья Михайловна**

ФГБОУ ВПО Российский Экономический Университет им. Г.В. Плеханова

Соискатель кафедры «Налоги и налогообложение»

Адрес: 117648, г. Москва, ул. Чертаново Северное, д. 6, корп. 607, кв. 819.

Тел.: +7-926-280-11-00.

E-mail: [yudenich\\_n@mail.ru](mailto:yudenich_n@mail.ru)

N.M. YUDENICH

## OBJECT OF PROPERTY TAXES: ITS ROLE AND IMPORTANCE IN THE DEVELOPMENT OF TAX SYSTEM RUSSIA

*The article discusses the role and importance of the object of taxation of property taxes, identifies deficiencies of the current system of taxation of property taxation. The paper contains a detailed study on the objects of taxation on real estate, with particular attention paid to the issues associated with the object of taxation on inheritance and gift tax, which to date are not well developed in the Russian tax system. To date, not enough ambiguity also makes a clear definition of the object of taxation given in Art. 38 of the Tax Code.*

**Keywords:** property, property tax, inheritance tax, property tax object of taxation.

### BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)

1. Grazhdanskij kodeks Rossijskoj Federacii (chast' pervaja) ot 30.11.1994 N 51-FZ (red. ot 02.07.2013) [Jelektronnyj resurs] / Rezhim dostupa: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=148530>
2. Dadalko, V.A. Nalogooblozhenie v sisteme mezhdunarodnyh jekonomicheskikh odnoszenij: ucheb. posobie dlja vuzov [Tekst] / V.A. Dadalko, E.E. Rumjanceva, N.N. Demchuk. - Mn.: Armita-Marketing: Menedzhment, 2000. - S. 22.
3. Kucherov, I.I. Ob#ekt naloga kak pravovoe osnovanie nalogooblozhenija [Tekst] / I.I. Kucherov // Finansovoe pravo. - 2009. - № 1.
4. Korovkin, V.V. Osnovy teorii nalogooblozhenija [Tekst] / V.V. Korovkin // M.: Jekonomist#, 2006. - S. 105.
5. Majburov, I.A. Teorija i istorija nalogooblozhenija: ucheb. posobie dlja studentov vuzov, obuchajushhihsja po special'nostjam «Finansy i kredit», «Nalogi i nalogooblozhenie» [Tekst] / I.A. Majburov, N.V. Ushak, M.E. Kosov. - 2-e izd., pererab. i dop. - M.: JuNITI-DANA, 2010. - S. 138-139.
6. Nalogovyj kodeks Rossijskoj Federacii (chast' vtoraaja) ot 05.08.2000 N 117-FZ (red. ot 02.07.2013). [Jelektronnyj resurs] / Rezhim dostupa: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=147334>
7. Minjekonomrazvitija: Pered vvedeniem naloga zhil'e pereocenivat' ne budut [Jelektronnyj resurs] / Rezhim dostupa: URL: <http://www.audit-it.ru/news/account/591902.html>
8. Proekt Federal'nogo zakona N 323851-3 «O vnesenii dopolnenija v razdel VIII Nalogovogo kodeksa Rossijskoj Federacii i vnesenii izmenenija v stat'ju 19 Zakona Rossijskoj Federacii «Ob osnovah nalogovoj sistemy v Rossijskoj Federacii», a takzhe o priznanii utrativshimi silu zakonodatel'nyh aktov Rossijskoj Federacii v chasti nalogov i sborov» (red., prinjataja GD FS RF v I chtenii 06.06.2003) [Jelektronnyj resurs] / Rezhim dostupa: [http://asozd2.duma.gov.ru/arhiv/a\\_dz\\_4.nsf/ByID/02FDD85B3FD1AE2E432571BB005CE0B9?OpenDocument](http://asozd2.duma.gov.ru/arhiv/a_dz_4.nsf/ByID/02FDD85B3FD1AE2E432571BB005CE0B9?OpenDocument)
9. Smirnov, D.A. O ponjatii ob#ekta nalogooblozhenija (na primere nalogov na imushhestvo) [Tekst] / D.A. Smirnov // Vestnik Saratovskoj gosudarstvennoj akademii prava. Saratov: GOU VPO «Saratovskaja gosudarstvennaja akademija prava», 2009. - № 3 (67). - S. 158-162.
10. Tjutin, D.V. Nalogovoe pravo. Kurs lekcij. 2012 g. [Tekst] / D.V. Tjutin. - SPS Konsul'tant Pljus (data obrashhenija: 19.03.2013).

#### Yudenich Natalia Mihailovna

FGBOU VPO Plekhanov Russian University of Economics

Seeker of chair «Tax and taxation»

117648, Moscow, Str. Cheratnovo North, 6, building 607, apartment 819.

Tel.: +7-926-280-11-00.

E-mail: yudenich\_n@mail.ru

Е.Г. ДЕДКОВА

## МЕТОДИКА ПРОВЕДЕНИЯ НАЛОГОВОГО АУДИТА<sup>1</sup>

*В статье автором рассмотрены цель и задачи методики налогового аудита, выделены разделы методики налогового аудита, предложены основные направления проверок налогов и сборов и охарактеризованы методы налогового аудита.*

**Ключевые слова:** методика, налоговый аудит, налоги, сборы, методы.

Методика налогового аудита – это перечень способов, практических действий, осуществляемых аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами в процессе аудита налогообложения.

Каждая аудиторская фирма формирует свои собственные способы и методы осуществления налогового аудита. Несмотря на то, что налоговая система РФ является единой, создание универсальной методики для аудита налогообложения практически невозможно, поскольку каждый хозяйствующий субъект имеет свои особенности в исчислении и уплате налогов. Таким образом, создание универсальной методики налогового аудита может привести к ошибкам и нарушениям в проведении проверки [1].

Цель и задачи методики налогового аудита представлены на рисунке 1.

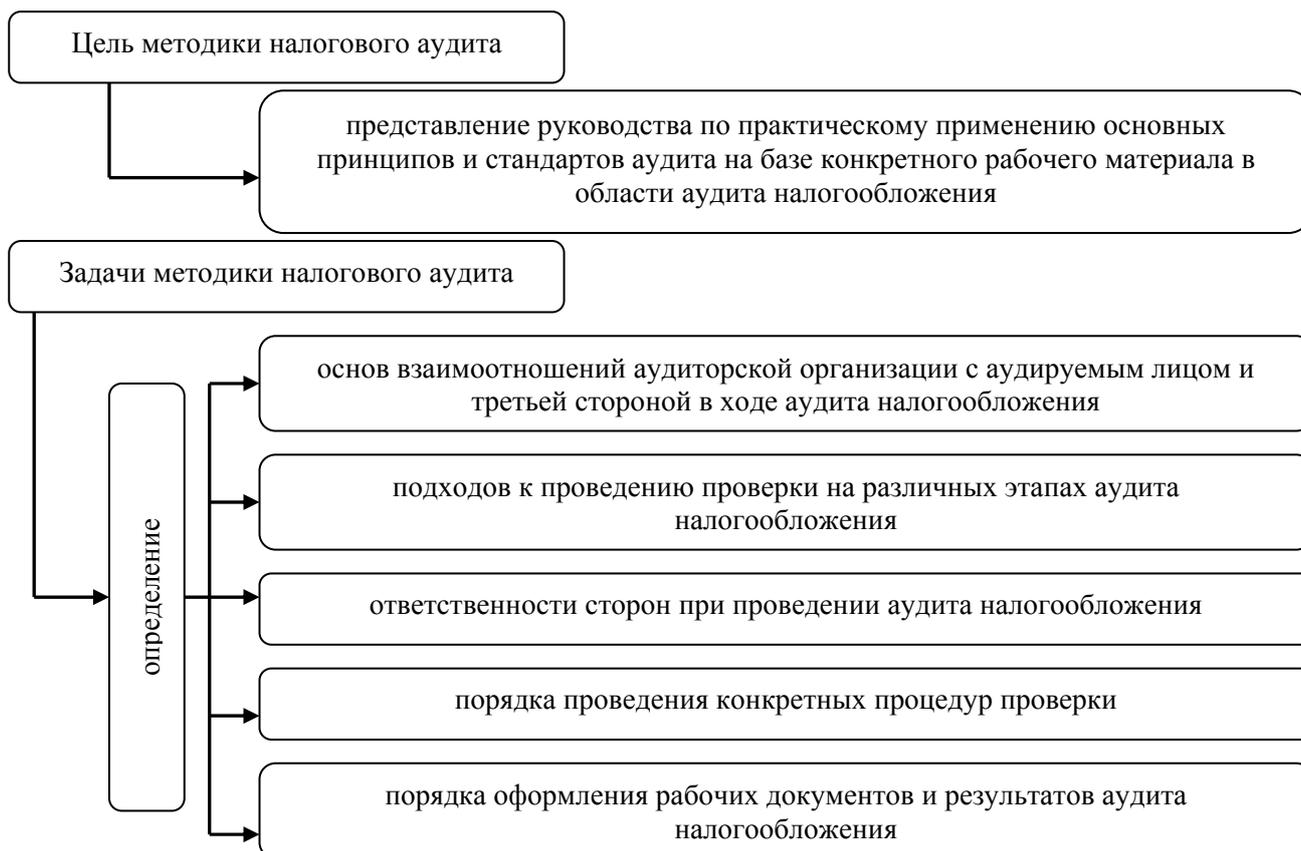


Рисунок 1 – Цель и задачи методики налогового аудита

Схема разработки методики аудита налогообложения схожа с порядком составления методики аудита отдельных участков бухгалтерского учета и включает в себя шесть разделов (табл. 1).

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

**Таблица 1 – Разделы методики налогового аудита**

№	Название раздела	Описание
1	Цель и задачи проверки отдельных налогов и сборов	Раскрывает цели и задачи аудиторской проверки соответствующего налога
2	Перечень основных нормативных документов, регулирующих порядок исчисления и уплаты соответствующих налогов и сборов	Содержит все нормативные акты, регулирующие установленные правила ведения бухгалтерского и налогового учета, порядок налогообложения проверяемых налогов и хозяйственных операций, связанных с объектом проверки
3	Источники информации для проверки	Содержит документы, служащие основанием для отражения в учете операций, которые формируют налоговые базы проверяемых налогов
4	Основные направления проверки налогов и сборов	Определяет основные направления проведения проверки по существу
5	Проверка заполнения и представления финансовой отчетности и налоговых деклараций	Предполагает проверку предпосылок подготовки финансовой отчетности и налоговых деклараций, а также полноту, точность и сопоставимость данных, и соблюдение установленных сроков ее представления
6	Классификация выявленных ошибок и нарушений	Содержит наиболее часто встречающиеся нарушения по соответствующим налогам и сборам

Перечень первичных документов приводится по каждому налогу. Аудиторы при получении информации, которая содержится в данных налогового учета, обязаны хранить налоговую тайну, за ее разглашение они несут ответственность, предусмотренную законодательством РФ [3].

Проверки осуществляются по следующим направлениям [2] (табл. 2):

**Таблица 2 – Основные направления проверок налогов и сборов**

Проверка	Анализ
1) налоговых ставок по каждому налогу и специальному режиму; 2) порядка исчисления по каждому налогу и специальному режиму; 3) уплаты по каждому налогу и специальному режиму; 4) внутренних регламентов и иных локальных актов налогоплательщика; 5) прав собственности на активы и обязательства налогоплательщика, включая права собственности на товары, работы, услуги; 6) взаимозависимости при осуществлении деятельности налогоплательщика, включая договорные обязательства; 7) обоснованности ценообразования для целей налогообложения; 8) ритмичности/неритмичности совершения хозяйственных операций; 9) транзитных платежей между участниками взаимосвязанных хозяйственных операций; 10) актов контролирурующих органов, решений и постановлений судебных органов, решения о неисполнении и (или) отказе от исполнения обязательств, влияющих на процесс налогообложения; 11) правильности и своевременности оформления документов, подтверждающих правильность исчисления и своевременность уплаты налогов; 12) проверка порядка и сроков внесения исправлений, уточнений и корректировок по расчетам, уплате и оформлению документов по налогам; 13) возврата сумм излишне взысканных налогов, сборов, пеней и штрафов; 14) отсутствия налоговых и иных правонарушений; 15) на соответствие соглашениям и договорам об избежание двойного налогообложения и т.д.	1) решений, постановлений, определений и т.д. судебных органов, влияющих на организацию налогообложения в Российской Федерации; 2) особенностей деятельности налогоплательщика, влияющие на процесс налогообложения; 3) особенностей организационной структуры налогоплательщика; 4) обоснованности/ необоснованности налоговой выгоды; 5) возможности реального осуществления налогоплательщиком операций с учетом времени, места нахождения имущества или объема материальных ресурсов, экономически необходимых для производства товаров, выполнения работ или оказания услуг; 6) периода создания и деятельности организации; 7) нарушений налогового законодательства в прошлом; 8) расчетов при использовании посредников при осуществлении хозяйственных операций; 9) особенностей налогообложения в условиях конкурсного производства, процедуры банкротства, реорганизации, ликвидации и т.д.
	<b>Экспертиза</b>
	1) операций на предмет их экономического смысла; 2) цели делового характера деятельности налогоплательщика; 3) порядка и сроков урегулирования спорных вопросов с финансовыми органами; 4) порядка и сроков урегулирования спорных вопросов с правоохранительными органами; 5) порядка и сроков урегулирования спорных вопросов с другими органами и организациями.

Оценивая величину проводимых проверок необходимо организовать процесс проверки по конкретному налогу так, чтобы она была достаточно компактной и универсальной, а контролировать качество проводимой проверки было удобно и легко как со стороны руководителей проверки, так и со стороны налогоплательщиков [4].

Используемые методы налогового аудита можно определить в три группы (рис. 2).

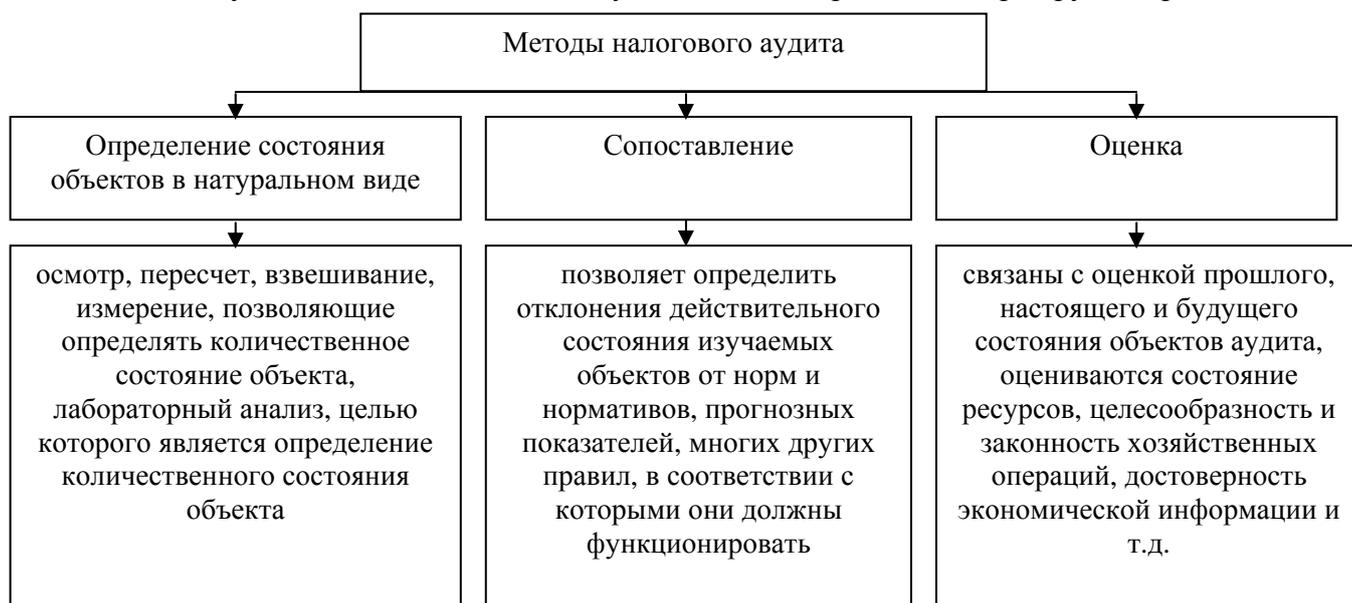


Рисунок 2 – Методы налогового аудита

При проведении налогового аудита расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами на предприятии основными приемами являются сопоставление и оценка [5].

Особое внимание надо обратить на методы документальной проверки, так как они наиболее часто используются в аудиторской практике, относящиеся к группе сопоставлений.

Перед проведением аудита расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами необходимо осуществить планирование самой проверки, в соответствии с которой аудитор должен так организовать свою деятельность, чтобы обеспечить ее высокое качество и быть уверенным, что в каждой конкретной ситуации применяются наиболее эффективные и действенные процедуры аудита [6].

Методика является внутренним нормативным актом аудиторской организации, в соответствии с которым все сотрудники организуют свою деятельность при проведении аудита налогообложения.

## СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Сомов, Л. Налоговый аудит. Методика проведения налогового аудита [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.ipnpu.ru/>
2. Савин, А.А. Аудит налогообложения [Текст] / А.А. Савин. - М.: Вузовский учебник. - 2010. - С. 65.
3. Маслова, И.А. Теоретико-методические основы бухгалтерского учета и аудита выпуска и реализации готовой продукции [Текст] / И.А. Маслова // Экономические и гуманитарные науки — 2009. - №7. - С. 29-36
4. Маслова, И.А. Аудит затрат на производство и реализацию продукции на промышленном предприятии [Текст] / И.А. Маслова // Экономические и гуманитарные науки — 2009. - №9. - С. 37-41
5. Маслова, И.А. Специфика модели получения аудиторских доказательств о достоверности операций по формированию себестоимости на предприятиях добывающей отрасли [Текст] / И.А. Маслова // Управленческий учет. - 2010. - №5. - С. 97-108
6. Алимов, С.А. Теоретические основы экологического аудита территориально-хозяйственных систем [Текст] / С.А. Алимов // Экономические и гуманитарные науки. - 2012. - №7 (246). - С. 22-26

**Дедкова Елена Геннадьевна**

ФГБОУ ВПО «Государственный университет-УНПК»

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

302020, г. Орел, Наугорское шоссе, 29

Тел.: (4862) 41-98-60

E-mail: sirena-85@mail.ru

---

E.G. DEDKOVA

## METHOD OF TAX AUDIT

*In the article the author discussed the purpose and objectives of the tax audit methodologies, techniques highlighted sections of the tax audit, the basic directions audits taxes and fees and are characterized by methods of tax audits.*

**Keywords:** *methods, tax audit, taxes, fees and methods.*

## BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)

1. Somov, L. Nalogovyy audit. Metodika provedeniya nalogovogo audita [Elektronnyj resurs] / Rezhim dostupa: <http://www.ippnou.ru/>
2. Savin, A.A. Audit nalogooblozheniya [Tekst] / A.A. Savin. - M.: Vuzovskij uchebnik. - 2010. - S. 65.
3. Maslova, I.A. Teoretiko-metodicheskie osnovy buhgalterskogo ucheta i audita vypuska i realizacii gotovoj produkcii [Tekst] / I.A. Maslova // Jekonomicheskie i gumanitarnye nauki — 2009. - №7. - S. 29-36
4. Maslova, I.A. Audit zatrat na proizvodstvo i realizaciju produkcii na promyshlennom predpriyatii [Tekst] / I.A. Maslova // Jekonomicheskie i gumanitarnye nauki — 2009. - №9. - S. 37-41
5. Maslova, I.A. Specifika modeli poluchenija auditorских dokazatel'stv o dostovernosti operacij po formirovaniju sebestoimosti na predpriyatijah dobyvajushhej otrasli [Tekst] / I.A. Maslova // Upravlenscheskij uchet. - 2010. - №5. - S. 97-108
6. Alimov, S.A. Teoreticheskie osnovy jekologicheskogo audita territorial'no-hozjajstvennyh sistem [Tekst] / S.A. Alimov // Jekonomicheskie i gumanitarnye nauki. - 2012. - №7 (246). - S. 22-26

**Dedkova Elena Gennad'evna**

State University-ESPC

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

302020, Orel, Naugorskoe sh., 29

Numb.: (4862) 41-98-60

E-mail: sirena-85@mail.ru

## ОСОБЕННОСТИ ПРИМЕНЕНИЯ НАЛОГОВОГО КОНСУЛЬТИРОВАНИЯ В РАМКАХ ПОВЫШЕНИЯ НАЛОГОВОЙ ДИСЦИПЛИНЫ ПО ОСНОВНЫМ НАЛОГАМ, УПЛАЧИВАЕМЫХ ПРОМЫШЛЕННЫМ ПРЕДПРИЯТИЕМ

*В настоящий момент налоговое консультирование для предприятий РФ является одним из способов повышения результатов ведения бизнеса при уменьшении налоговых издержек, что в итоге сказывается на совокупных поступлениях в бюджетную систему РФ, которая в свою очередь дает развитие другим немало важным сферам деятельности государства. В статье с авторской позиции раскрываются особенности применения налогового консультирования в рамках повышения налоговой дисциплины по основным налогам, уплачиваемых промышленным предприятием.*

**Ключевые слова:** налог, налоговое консультирование, налоговая дисциплина.

Оптимизация налогов стала, в последнее время, весьма популярным способом сокращения налоговой нагрузки предприятия, так как позволяет прибегать к законным способам, и при этом не попадать под усиленный контроль налоговых органов. Но данный вид снижения суммы налогов был бы не эффективен, если бы предприятие не имело представления о том какая сумма налоговых затрат есть и будет в будущем. Поэтому, для того чтобы повысить эффективность оптимизационных мероприятий, и в дальнейшем прибегать к их корректировке в налоговой системе предприятия используют налоговое планирование и прогнозирование.

Прогнозирование - система расчетов, позволяющая предвидеть то, что ожидает организацию в будущем, а планирование – разработка плана последовательных действий по реализации целей организации. Максимальная эффективность планирования и прогнозирования достигается при их совместном использовании, в отрыве друг от друга планирование и прогнозирование теряют смысл [1]. В качестве примера проведения прогнозирования был построен условный прогноз налоговых платежей по страховым взносам во внебюджетные фонды, а также по налогу на имущество промышленного предприятия. Так как данные о сумме заработной платы каждого работника предприятия и информация об объектах основных средств отсутствуют, составление условного бюджета будет исходить: по страховым взносам – из уровня динамики фонда оплаты труда – 10% в год; по налогу на имущество – из средней суммы начисленного налога за 2009-2011 год. Данные по расчетам представлены в таблице 1.

Таблица 1 - Условный бюджет расходов по страховым взносам во внебюджетные фонды и налогу на имущество на 2012-2013 год с учетом задолженностей

Показатель	2009 г.	2010 г.	2011 г.	2012 г.	2013 г.
<b>ФОТ (тыс. руб.)</b>	<b>18 519</b>	<b>21 823</b>	<b>22 167</b>	<b>24 384</b>	<b>26 822</b>
Ставка (%)	26	26	34	30	30
<b>Страховые взносы всего (тыс. руб.)</b>	<b>4 815</b>	<b>5 674</b>	<b>7 537</b>	<b>7 315</b>	<b>8 047</b>
Налог на имущество организации	212	242	246	233	233

Из таблицы видно, что суммы страховых взносов возрастают не существенно, так как в 2012-2013 году решено снизить ставки по данному платежу.

Теперь рассмотрим экономию от применения оптимизационных мероприятий, а именно: по страховым взносам – аутсортинг, перевод сотрудников в ИП, передача подарков посредством договора дарения; по налогу на имущество – выбор оптимального метода

начисления амортизации и переоценка.

Предположим, что организация заключает договор с некой аутсорсинговой компанией, которая предоставляет услуги по клинингу, сроком на один год. В договоре прописывается количество работников, которые будут обслуживать организацию ежемесячно (30 человек). Штатная численность сотрудников промышленного предприятия в этом случае уменьшается на 30 человек, и составляет 177 человек. Стоимость договора составляет 2 160 000 рублей (заработная плата сотрудников плюс коммерческие расходы).

Часть сотрудников промышленного предприятия переводит в ИП (менеджеры по рекламе, курьеры, программисты (условно 30 человек)). Заработная плата таких сотрудников условно составляет 10 000 рублей ежемесячно. Общая сумма за год составляет 3 600 000 рублей.

Используя метод передачи подарков составлением договора дарения, предположим, что все сотрудники предприятия минимум один раз в год получают подарок (денежное вознаграждение в размере 2 000 рублей).

Исходя из вышеизложенного рассчитаем сумму затрат на оптимизацию страховых взносов промышленного предприятия.

$$2\,160\,000 + 3\,600\,000 + (177 \times 2\,000) = 6\,114\,000 \text{ рублей.}$$

Условно, расходы на оптимизацию составят 6 114 000 рублей. На эту сумму ОАО промышленное предприятие не начисляет страховые взносы, следовательно, общая сумма платежей уменьшается на указанную сумму.

По итогам 2011 года решено провести переоценку хлебопекарных печей (10 штук), первоначальная стоимость которых 150 000 рублей за штуку. Начисленная амортизация составила 70 000 рублей. По результатам переоценки, проведенной промышленным предприятием, стоимость такого оборудования равна 65 000 рублей. Коэффициент переоценки равен:  $65\,000/150\,000 = 0,43$ . Каждая печь должна быть уценена на 85 500 рублей ( $150\,000 - (150\,000 \times 0,43)$ ). Общая сумма уценки составит:  $85\,500 \times 10 = 855\,000$  рублей. Сумма амортизации должна быть уменьшена по каждой печи на 30 100 рублей ( $70\,000 \times 0,43$ ). Общая сумма уменьшения амортизации составит  $30\,100 \times 10 = 300\,100$ . Таким образом, первоначальная стоимость имущества после переоценки составила 65 000 рублей за штуку, амортизация составила 30 100 рублей, остаточная стоимость имущества составит 34 900 рублей. В соответствии с выбранным методом начисления амортизации (линейный метод), налог на имущество составит примерно 768 рублей, вместо 1 760 рублей до переоценки. Общая сумма налога составит 7 689 рублей, вместо 17 600 рублей.

Предприятие приобретает в собственность тестомесильную машину, стоимостью 141 200 рублей, сроком полезного использования 7 лет. В таблице 2 приведен расчет суммы налога при различных вариантах начисления амортизации.

Таблица 2 – Оптимизация налога на имущество посредством различных способов начисления амортизации

Способ начисления амортизации	Год	Сумма амортизации	Остаточная стоимость на конец года	Налог на имущество
Линейный	1	20 243	120 957	2 884
	2	20 243	100 714	2 438
	3	20 243	80 471	1 993
	4	20 243	60 228	1 548
	5	20 243	39 985	1 103
	6	20 243	19 742	657
	7	20 243	0	213
<b>Итого сумма налога</b>				<b>10 835</b>

Продолжение таблицы 2

Уменьшаемого остатка (коэффициент 2)	1	56 480	84 720	2 485
	2	33 888	50 832	1491
	3	20 333	30 499	894
	4	12 199	18 300	537
	5	7320	10 980	322
	6	4 392	6 588	193
	7	1757	4 831	117
<b>Итого сумма налога</b>				<b>6041</b>
Списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования (28 лет)	1	35 300	105 900	2 718
	2	29 625	76 275	2 004
	3	25 416	50 859	1 398
	4	19 768	31 091	902
	5	14 120	16 971	529
	6	9 884	7 087	265
	7	7 087	0	78
<b>Итого сумма налога</b>				<b>7894</b>

Как видно из проделанных расчетов, способ уменьшаемого остатка является наиболее выгодным с точки зрения оптимизации налога на имущество организации.

Предположим, что часть своего имущества промышленное предприятие продает или списывает, и приобретает аналогичное (тестомесильная машина) в количестве 5 штук. Отсюда, налог на имущество составит 42 287 рублей за 7 лет. Данный способ является выгодным не только с точки зрения налогообложения, но и приобретения нового оборудования.

После рассмотренных ситуаций оптимизации налогов промышленного предприятия, в таблице 2 представлены данные условно спланированных сумм начисления.

Таблица 2 – Условный прогноз начисления страховых взносов и налога на имущество промышленного предприятия на 2012-2013 год

Показатель	2012 г.	2013 г.
<b>ФОТ (тыс. руб.)</b>	<b>24 384</b>	<b>26 822</b>
Ставка (%)	30	30
Страховые взносы всего (тыс. руб.)	<b>7 315</b>	<b>8 047</b>
<b>Данные с учетом оптимизации</b>		
<b>ФОТ (тыс. руб.)</b>	<b>18 270</b>	<b>20 708</b>
Ставка (%)	30	30
<b>Страховые взносы (тыс. руб.)</b>	<b>5 481</b>	<b>6 212</b>
<b>Налог на имущество организации</b>	<b>233</b>	<b>233</b>
В том числе:		
Хлебопекарная печь	1,760	1,760
Тестомесильная машина	2,884	2,884
<b>Данные с учетом оптимизации</b>		
<b>Налог на имущество организации</b>	<b>231</b>	<b>230</b>
В том числе:		
Хлебопекарная печь	0,768	0,768
Тестомесильная машина	2,485	1,491

По данным таблицы, оптимизация страховых взносов дает промышленному предприятию возможность сэкономить в 2012 году 1 834 тысячи рублей, а в 2013 – 1 835 тысяч рублей. Конечно, применение способов оптимизации, которые представлены для промышленного предприятия, является достаточно затратным, если использовать их все одновременно. Но если начать с какого-то одного метода, экономия на уплате страховых взносов будет сохраняться [2].

По данным оптимизации налога на имущество, по рассмотренным примерам, видно,

что сумма налога сокращается как в 2012, так и в 2013 году. Так как данные по имуществу промышленного предприятия отсутствуют, представляется невозможным отразить всю сумму экономии при использовании методов оптимизации. Но даже при использованных данных видно, что экономия существует.

Так как существует экономия по налоговым платежам промышленного предприятия, существует возможность погашения задолженности перед государством, а также сокращения налоговых рисков, как налогового контроля так и уголовного преследования, и как следствие повышение налоговой дисциплины налогоплательщика [3].

В целом по рассмотренным проблемам промышленного предприятия можно сделать вывод, что руководству предприятия необходимо пересмотреть всю налоговую политику предприятия в целом, так как после проделанного анализа можно сказать, что она является достаточно затратной, даже если опираться на данные бухгалтерского учета, которые показывают работу предприятия с положительной точки зрения.

### **СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Горохов, А.А. Прогнозирование и планирование в налогообложении [Текст] / А.А. Горохов. – Тюмень.: Издательство Тюменского государственного университета.- 2008.
2. Дедкова, Е.Г. Роль налогового консультирования в современной экономике [Текст] / Е.Г. Дедкова // Экономические и гуманитарные науки. - 2011. - №7 (234). – С. 92-99
3. Попова, Л.В. Моделирование налогового консультирования в рамках оценки влияния деловой активности на налогообложение организаций [Текст] / Л.В. Попова // Управленческий учет. - 2012. - №6.

**Харламов К.О.**

ФГБОУ ВПО «Государственный университет – УНПК»

Аспирант кафедры «Бухгалтерский учет и налогообложение»

302020, г. Орел, Наугорское ш., 40

Тел.: (4862) 41-98-60

E-mail: orelbuin@yahoo.com

---

K.O. KHARLAMOV

### **FEATURES OF TAX ADVICE IN THE DISCIPLINE OF TAX INCREASE FOR BASIC TAXES PAID INDUSTRIAL ENTERPRISE**

*Currently, tax consulting for companies in Russia is one of the ways to improve business results while reducing tax costs, which ultimately affects the total revenue in the budget system of the Russian Federation, which in turn enables the development of many other important areas of the state. The article with the author's position reveals the peculiarities of application of tax advice as part of improving fiscal discipline on the main taxes paid by industrial enterprise.*

**Keywords:** tax, tax consulting, tax compliance.

### **BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)**

1. Gorohov, A.A. Prognozirovanie i planirovanie v nalogooblozhenii [Tekst] / A.A. Gorohov. – Tjumen': Izdatel'stvo Tjumenskogo gosudarstvennogo universiteta.- 2008.
2. Dedkova, E.G. Rol' nalogovogo konsul'tirovanija v sovremennoj jekonomike [Tekst] / E.G. Dedkova // Jekonomicheskie i gumanitarnye nauki. - 2011. - №7 (234). – S. 92-99
3. Popova, L.V. Modelirovanie nalogovogo konsul'tirovanija v ramkah ocenki vlijanija delovoj aktivnosti na nalogooblozhenie organizacij [Tekst] / L.V. Popova // Upravlencheskij uchet. - 2012. - №6.

**Harlamov K.O.**

State University - ESPC

Postgraduate student of Department «Accounting and taxation»

302020, Orel, Naugorskoe sh., 40

Numb.: (4862) 41-98-60

E-mail: orelbuin@yahoo.com

## НАЛОГОВЫЕ СПОРЫ КАК РЕЗУЛЬТАТ НАЛОГОВОЙ НЕОПРЕДЕЛЕННОСТИ В НАЛОГОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ЭКОНОМИЧЕСКОГО СУБЪЕКТА<sup>1</sup>

*Налоговая система России, следуя требованиям изменяющегося хозяйственного оборота, постоянно трансформируется. За последние десятилетия налоговое законодательство претерпело ряд кардинальных изменений: налоговое правовое поле регулярно совершенствуется, модифицируется механизм взимания отдельных налогов, изменяются состав и структура совокупной налоговой нагрузки в экономике. Вместе с тем, концептуальные положения теории детерминированной совокупной налоговой нагрузки как оптимальной налоговой нагрузки или стратегического налогового потенциала, все еще не нашли достаточного отражения в принципиальных основах построения практики современной налоговой системы.*

**Ключевые слова:** налоговые споры, риск, налоговая неопределенность, налоговая деятельность.

Вследствие превалирования фискальных приоритетов государственной налоговой политики над регулирующими, налоговая система России, с позиции гармоничного развития экономики, отличается дисфункцией.

Диспаритет функций порождает не только противоречие действующих норм и инструментов, но и непрозрачность механизмов налогообложения.

Налогоплательщики, в данных условиях хозяйствования, все чаще выстраивают систему налогового менеджмента и налогового планирования, с учетом системы факторов и условий функционирования организации и существующего налогового законодательства.

Целенаправленная деятельность налогоплательщиков ориентирована на исполнение законно установленных обязанностей с учетом всех нюансов существующего налогового законодательства.

Она нацелена на достижение максимального финансового результата путем законной оптимизации хозяйственной деятельности предприятия с точки зрения её налоговых последствий.

Можно говорить о том, что налоговая деятельность хозяйствующих субъектов является неотъемлемой частью их деятельности в рамках финансово-хозяйственной деятельности.

Потребность в изучении специфики данного явления предопределяет обоснования признаков налоговой деятельности как деятельности, неразрывно сопровождающей любую деятельность хозяйствующего субъекта.

В экономической литературе говорят о налоговой деятельности как о важнейшей функции государства, определяют ее с двух позиций: в широком смысле – как составляющую финансовой деятельности государства, осуществляемую органами государственной власти в процессе собирания (аккумулирования) денежных фондов для реализации государством своих задач и функций; в узком смысле – как деятельность налоговых органов, обуславливающую в целом выполнение функции сбора налоговых органов, а также (опосредованно) – осуществление государственной налоговой политики. [1]

Понимание данной категории является несколько упрощенным. Любая деятельность включает в себя цель, средство, результат и сам процесс деятельности.

Налоговую деятельность следует изучать и рассматривать и с позиции налогоплательщика, так как целью осознанных действий по ее осуществлению является грамотное управление налоговыми обязательствами.

---

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

Налоговая деятельность налогоплательщика - неотъемлемая часть его финансово-хозяйственной деятельности, представляющая собой совокупность регламентированных действий по исчислению и уплате законно установленных налогов и сборов с достижением максимально возможного положительного финансового результата в конкретных условиях хозяйствования.

Целями налоговой деятельности налогоплательщика являются исполнение хозяйствующим субъектом законных обязанностей перед бюджетом по уплате налогов и сборов и управление (оптимизация) собственными налоговыми обязательствами. Субъектом деятельности в данном случае выступает налогоплательщик, объектом – налоговое обязательство хозяйствующего субъекта.

Исполнение налогоплательщиком обязанностей перед государством и, тем более, управление налоговыми выплатами, как правило, является трудоемкой процедурой, которая базируется на доскональном изучении значительного комплекса нормативных актов, регулирующих деятельность в конкретной сфере.

Право на управление собственными налоговыми выплатами предоставлено налогоплательщикам в пп. 3, 4 п. 1 ст. 21 НК РФ. В силу нормы п. 3 ст. 21 возможность использовать это право получают плательщики сборов, а на основании п. 2 ст. 24 НК РФ и налоговые агенты.

В соответствии с данными нормами Налогового Кодекса РФ, налогоплательщик имеет право:

- использовать налоговые льготы при наличии оснований и в порядке, установленном законодательством о налогах и сборах;
- получать отсрочку, рассрочку или инвестиционный налоговый кредит в порядке и на условиях, установленных Налоговым кодексом.

Налоговая деятельность осуществляется в условиях налоговой неопределенности как следствия диспаритета фискальной и регулирующей функций отечественной налоговой системы, наличия пробелов в законодательстве и противоречивости налоговых правовых норм, выступающей источником налогового риска.

В юридической литературе говорят о неопределенности налогового права и определяют его как возможность различного понимания и применения.[2]

Неопределенность налогового права расширяет усмотрение правоприменителя (налогового органа или суда), позволяя правоприменителям по-разному решать те или иные вопросы налогообложения для разных налогоплательщиков в аналогичных ситуациях.

Ярким доказательством роста неопределенности налогового права или налоговой неопределенности закона является увеличение количества налоговых споров.

Постоянная изменчивость и неоднозначная трактовка налогового законодательства приводит к возникновению конфликтов, спорных ситуаций между налоговыми органами и налогоплательщиками.

Налоговый спор, как юридическое явление, аккумулирует в себе все признаки противоречий в налогово-правовой сфере и отображает динамику их развития. Количество налоговых споров ежегодно увеличивается.

Структура налоговых споров с участием налоговых органов за период с 2007 г. по 2010 г. представлена в таблице 1 [3].

Таблица 1 - Структура налоговых споров с участием налоговых органов за период с 2007 г. по 2010 г.

Показатель	2007 г.	2008 г.	2009 г.	2010 г.
Рассмотрено всего дел:	905	970	1410	1197
в том числе, возникших из административных и иных публичных правонарушений, из которых:	444	472	568	341
связанных с применением налогового законодательства	115	100	88	92
об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов, действий (бездействия) должностных лиц	60	51	35	32

Из таблицы видно, что причины возникновения налоговых споров, в том числе, связаны с применением налогового законодательства и оспариванием ненормативных правовых актов налоговых органов, действий (бездействия) должностных лиц.

Количество налоговых споров ежегодно увеличивается как в абсолютном, так и в относительном выражении, в среднем за период с 2007 по 2010 годы динамика увеличения составила 30% (рис. 1).

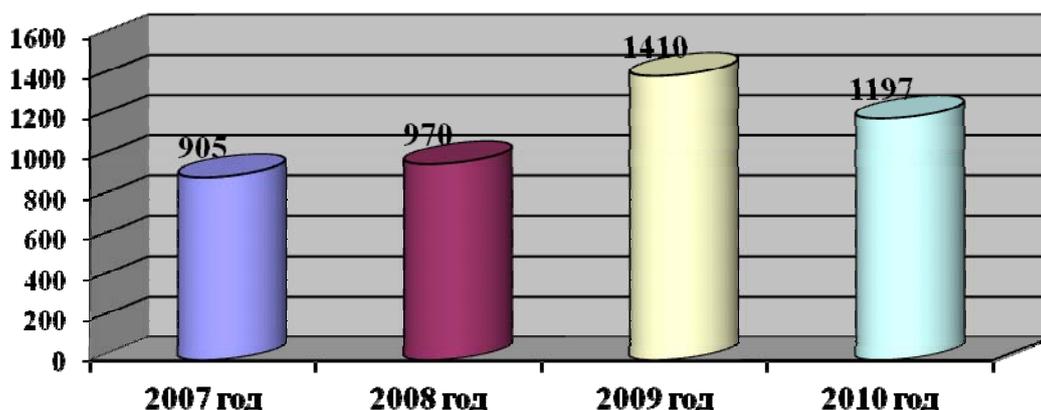


Рисунок 1 - Количество дел с участием налоговых органов, рассмотренных арбитражными судами Российской Федерации, тыс. дел.

По данным Федеральной Налоговой службы, количество исков, подаваемых налогоплательщиками, увеличивается в среднем на 10 000 по сравнению с предшествующим годом [4]. По данным Высшего Арбитражного Суда, ежегодно количество дел, связанных с нарушениями налогового законодательства, увеличивается в среднем на 100 000 по сравнению с предшествующим годом.

Налоговый спор, как правило, основывается на неопределенности в правовом положении, в правах и обязанностях участников налоговых правоотношений - налогоплательщиков и налоговых органов.

Данные, приведенные в таблице, отражают не только рост активности налогоплательщиков по судебной защите своих прав, но и рост неопределенности налогового права.

Такого же мнения придерживается и Д.М. Щекин, он говорит, что тенденция к увеличению неопределенности налогового права проявляется как на уровне законодательства о налогах и сборах, так и на уровне правоприменительной практики [2]. Т.А. Глухих отмечает, что тенденция к увеличению числа налоговых споров во многом обусловлена неопределенностью налогового законодательства, а также расхождениями в толковании его норм судьями, налоговыми органами, налогоплательщиками [5].

По мнению В. Зорькина, наибольшее количество нареканий вызывают нечеткость и неясность законодательства о налогах и сборах, а неопределенность с уплатой налога, как и всякая неопределенность в административных отношениях, создает благодатную почву для коррупции.

Частое изменение налогового законодательства и неоднозначная трактовка многих положений Налогового кодекса Российской Федерации вызывает конфликты, спорные ситуации между налоговыми органами и налогоплательщиками, что подтверждает положительная динамика количества налоговых споров и задолженности по налогам и сборам в бюджеты разных уровней. Количество налоговых споров ежегодно увеличивается как в абсолютном, так и в относительном выражении, в среднем за период с 2007 по 2010 год динамика увеличения составила 30%. [3]

Задолженность по налогам и сборам в целом по Российской Федерации за данный период увеличилась на 22%. Все вышесказанное позволяет с уверенностью говорить о существовании налоговой неопределенности.

Динамика задолженности по налогам и сборам в бюджетную систему Российской Федерации представлена в таблице 2. [6]

Таблица 2 - Динамика задолженности по налогам и сборам в бюджетную систему Российской Федерации

Год	Задолженность по налогам и сборам в бюджетную систему	Темп роста	Темп прироста
2007	574 млрд. руб.		
2008	559 млрд. руб.	97,4%	-2,6%
2009	699 млрд. руб.	125%	25%
2010	703 млрд. руб.	100,6%	0,6%

По данным таблицы можно сделать вывод о постоянном увеличении задолженности по налогам и сборам в бюджетную систему Российской Федерации.

Таким образом, налоговая деятельность налогоплательщика - неотъемлемая часть его финансово-хозяйственной деятельности, представляющая собой совокупность регламентированных действий по исчислению и уплате законно установленных налогов и сборов с достижением максимально возможного положительного финансового результата в конкретных условиях хозяйствования.

Налоговая деятельность осуществляется в условиях налоговой неопределенности как следствия диспаритета фискальной и регулирующей функций налоговой системы, наличия пробелов в законодательстве и противоречивости налоговых правовых норм, выступающей источником налогового риска.

Ярким доказательством роста неопределенности налогового права или налоговой неопределенности закона является увеличение количества налоговых споров.

### СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Ольшанская Н.А., Правовое регулирование учета налогоплательщиков как элемент налоговой деятельности государства: автореферат [Текст] / Н.А. Ольшанская.- Саратов: Изд. ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права». - 2004. - С. 16-18.
2. Щекин, Д.М. Налоговые тенденции развития налогового права [Текст] / Д.М. Щекин. - М.- 2007. - С. 43.

3. Справка о рассмотрении арбитражными судами Российской Федерации дел с участием налоговых органов [Электронный ресурс] / Режим доступа: [http://arbitr.ru/\\_upimg/B21815F28C60DBB593968D0816DB56C8\\_12.pdf](http://arbitr.ru/_upimg/B21815F28C60DBB593968D0816DB56C8_12.pdf)

4. Официальный сайт Федеральной Налоговой Службы [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://nalog.ru>

5. Глухих, Т.А. К вопросу о недобросовестности в налоговых правоотношениях [Текст] / Т.А. Глухих // Налоговые споры: теория и практика. - 2005. - № 12

6. Сводные отчеты по формам статистической налоговой отчетности за 2007-2010 гг. [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://r34.nalog.ru/>; <http://nalog.ru/>

**Коростелкин Михаил Михайлович**

ФГБОУ ВПО «Государственный университет – УНПК»

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

302020, Орел, Наугорское ш., 29

Тел.: (4862) 41-98-60

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

---

M.M. KOROSTELKIN

**TAX DISPUTE AS A RESULT OF UNCERTAINTY OF TAX REVENUE OF ECONOMIC ENTITY**

*Russian tax system, following the requirements of the changing economic turnover, constantly transforming. Over the past decade, tax legislation has undergone a number of radical changes: tax law field regularly updated, modified mechanism for collecting certain taxes, changing the composition and structure of the overall tax burden in the economy. However, the conceptual tenets of the theory of deterministic total tax burden as the optimal tax burden or strategic tax capacity is still not adequately reflected in the fundamental principles of the practice of building a modern tax system.*

**Keywords:** tax litigation, risk, uncertainty of the tax, the tax business.

**BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)**

1. Ol'shanskaja N.A., Pravovoe regulirovanie ucheta nalogoplatel'shnikov kak jelement nalogovoj dejatel'nosti gosudarstva: avtoreferat [Tekst] / N.A. Ol'shanskaja.- Saratov: Izd. GOU VPO «Saratovskaja gosudarstvennaja akademija prava». - 2004. - С. 16-18.

2. Shhekin, D.M. Nalogovye tendencii razvitija nalogovogo prava [Tekst] / D.M. Shhekin. - М.- 2007. - S .43.

3. Справка о рассмотрении арбитражными судами Российской Федерации дел с участием налоговых органов [Электронный ресурс] / Режим доступа: [http://arbitr.ru/\\_upimg/B21815F28C60DBB593968D0816DB56C8\\_12.pdf](http://arbitr.ru/_upimg/B21815F28C60DBB593968D0816DB56C8_12.pdf)

4. Официальный сайт Федеральной Налоговой Службы [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://nalog.ru>

5. Глухих, Т.А. К вопросу о недобросовестности в налоговых правоотношениях [Текст] / Т.А. Глухих // Налоговые споры: теория и практика. - 2005. - № 12

6. Сводные отчеты по формам статистической налоговой отчетности за 2007-2010 гг. [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://r34.nalog.ru/>; <http://nalog.ru/>

**Korostelkin Mihail Mihajlovich**

State University-ESPC

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

302020, Orel, Naugorskoe sh., 29

Numb.: (4862) 41-98-60

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

Э.С. ВОСКАНЯН

## ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ФОРМИРОВАНИЯ НАЛОГОВОГО ПОТЕНЦИАЛА

*В статье автором рассмотрены мнения различных авторов по термину «налоговый потенциал», определены функции налогового потенциала, раскрыта структура формирования налогового потенциала, а также определены факторы, оказывающие влияние на налоговый потенциал региона.*

**Ключевые слова:** *налоговый потенциал, факторы, функции, структура.*

Планирование и прогнозирование налоговых поступлений в бюджеты всех уровней – задача, которой необходимо заниматься государству и которая не теряет своей актуальности. Не менее важным направлением в деятельности органов государственной власти является формирование благоприятного налогового климата, так как он тесно взаимосвязан с экономической стабильностью страны в целом. Для решения данных задач государство должно стремиться повысить налоговый потенциал страны, который, в свою очередь, определяется совокупностью налоговых потенциалов ее субъектов.

Термин «налоговый потенциал», в дословном переводе означающий «налогоспособность», во многих странах с развитыми моделями бюджетного федерализма отождествляется с категорией «финансовый потенциал». Это относится как к странам с федеративным государственным устройством (США, Канада, Бразилия, Австралия, Мексика), так и к странам с конфедеративным устройством (Швейцария), а также к государствам унитарного типа (Япония, Швеция, Дания). Однако применительно к российским условиям данные понятия дифференцируются, так как обозначают различные экономические явления. Если финансовый потенциал включает в себя всю совокупность финансовых ресурсов того или иного региона, то налоговый потенциал является лишь частью этих ресурсов, являющихся основой для исчисления возможных сумм налоговых баз [1].

В научных кругах не сложилось единого определения категории «налоговый потенциал». В таблице 1 приведены определения различных авторов по термину «налоговый потенциал».

Таблица 1 – Определения различных авторов по термину «налоговый потенциал»

Источник	Определение термина
Е.С. Вылкова, М.В. Романовский	Объект налоговой оптимизации, включающий реализацию законных способов уклонения от уплаты налогов с использованием предоставляемых законом льгот и приемов сокращения налоговых обязательств [2]
О.В. Богачева	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 [3]
М.Н. Шалюхина	В широком смысле — это совокупный объем налогооблагаемых ресурсов территории. В узком смысле - представляет собой максимально возможную сумму поступлений налогов и сборов, исчисленных в условиях действующего законодательства [4]
И.В. Горский	Абстрактная финансовая категория, выражающая некую оптимальную сумму налоговых сборов (оптимальное налоговое бремя) в условиях идеальной для конкретного субъекта налоговой системы. Элемент расчета финансовой основы межбюджетных отношений в реальной системе налогов [5]

Продолжение таблицы 1

Т.Ф. Юткина	Совокупная денежная выручка всех производителей товаров (работ, услуг), уменьшенная на издержки производства и обращения [6]
М.В. Васильева	Способность базы налогообложения в пределах какой-либо административной единицы приносить доходы в виде налоговых поступлений (но не фактическая сумма налоговых поступлений как таковых) [7]
Н.Д. Матрусов	Совокупность финансовых ресурсов, которая может быть эффективно мобилизована через налогообложение в системе «население-хозяйство-территория», в координатах которой протекают основные процессы жизнедеятельности общества в границах региона [8]
А.В. Аронов, В.А. Кашин	Объекты обложения, сгруппированные по национальному, территориальному, отраслевому или иному признаку [9]
Л.Н. Архипцева	Совокупный объем налогооблагаемых ресурсов территории с учетом макроэкономических показателей развития региона, собираемости налогов и сборов, средних транзакционных налоговых издержек. Это та часть доходов территории, которая изымается посредством налогов в бюджет в соответствии с действующим налоговым законодательством [10]

Определение функций налогового потенциала является важной составляющей его анализа. Налоговый потенциал в основном реализует функции, присущие категории «налоги» [11] (рис. 1).



Рисунок 1 – Функции налогового потенциала

Основной функцией налогового потенциала, как и налогов, является фискальная. В настоящее время основным направлением налоговой политики является обеспечение мобилизации денежных средств в бюджет. Для обеспечения постоянного и стабильного поступления денежных средств в бюджет необходимо применять основной инструментарий налоговой системы, а именно: налоговый контроль, налоговое администрирование, налоговое планирование и прогнозирование, изъятие денежных средств в бюджет. Таким

образом, категорией оценки применения фискальной политикой инструментария, необходимого для изъятия части добавленной стоимости народного хозяйства, можно считать налоговый потенциал [12].

Понятие «налоговый потенциал региона» используют для определения размера мобилизации потенциально возможных доходов в соответствующие бюджеты и межбюджетного (финансового) выравнивания по регионам. В узком смысле «налоговый потенциал региона» представляет максимально возможную сумму поступлений налогов и сборов, исчисленных в условиях действующего законодательства. В широком смысле – это совокупный объем налогооблагаемых ресурсов территории с учетом макроэкономических показателей развития региона, собираемости налогов и сборов, средних транзакционных налоговых издержек. То есть, это та часть доходов территории, которая изымается посредством налогов в бюджет в соответствии с действующим налоговым законодательством.

Рассмотрим структуру и источники формирования налогового потенциала (рис. 2).



**Рисунок 2 – Структура формирования налогового потенциала**

По мнению большинства российских экономистов, налоговый потенциал региона характеризуется обеспеченностью налоговыми базами для исчисления какого-либо налога, в частности, суммой налогооблагаемой прибыли, полученной всеми зарегистрированными предприятиями, объемом доходов физических лиц, стоимостью, добавленной в процессе производства, стоимостью имущества, наличием каких-либо природных ресурсов.

Финансовые ресурсы региона состоят из средств, находящихся в распоряжении государства, субъектов Федерации, местного самоуправления. Они являются важнейшим источником формирования налогового потенциала. Наличие достаточных финансовых ресурсов для осуществления функций управления, относящихся к компетенции региональных органов власти, является главным условием реализации финансовой политики экономического роста. Наличие финансовых ресурсов в регионе в достаточном объеме с каждым годом все в большей мере становится результатом управления региональными процессами экономического развития [13].

На уровень налогового потенциала региона и на его изменение оказывают влияние множество факторов. При анализе налоговых поступлений в первую очередь следует выделить параметры, позволяющих оценить влияние процессов, происходящих на территории региона, на их налоговый потенциал. Классификация факторов, оказывающих влияние на налоговый потенциал региона, приведена в рисунке 3.

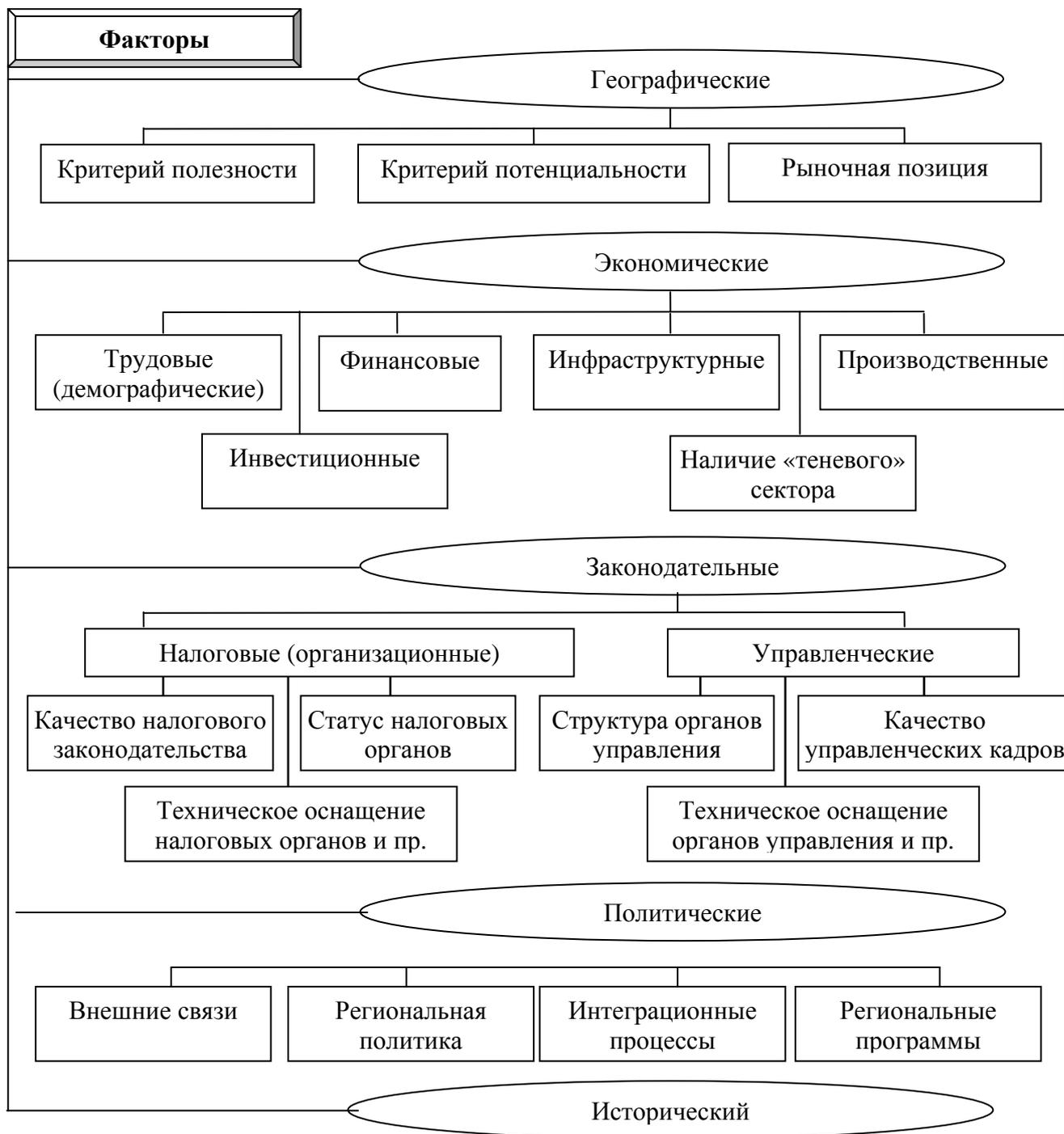


Рисунок 3 – Факторы, оказывающие влияние на налоговый потенциал региона

Географический фактор оказывает влияние на налоговый потенциал в разрезе трех критериев.

Полезность характеризует минимизацию затрат на экономическую деятельность по сравнению с другими регионами.

Таким образом, данный фактор определяет экономическую специфику региона и его производственно-экономическую специализацию, которые создают ресурсы, определяющие

налоговый потенциал региона.

Потенциальность обуславливает перспективы экономического развития региона, что создает возможности для роста или снижения ресурсной обеспеченности территории. Рыночная позиция субъекта определяется наличием возможностей для поддержания конкурентных преимуществ региона по отдельным видам деятельности [14].

Если географические факторы влияют на величину налогового потенциала региона опосредованно, то такая группа факторов, как экономические, оказывает на нее непосредственное влияние.

Данная группа является одной из наиболее важных в формировании налогового потенциала, поскольку характеризует состояние и уровень экономического развития в регионе.

Трудовые (демографические) факторы характеризуют обеспеченность региона трудовыми ресурсами, а также их образовательный уровень.

Трудовые факторы непосредственно влияют на налоговую базу, следовательно, на налоговый потенциал региона через формирование доходов граждан, которые расходуются на приобретение продуктов питания и других необходимых товаров и услуг, на накопление капитала.

Финансовые факторы учитывают обеспеченность региона финансовыми ресурсами — собственными и привлеченными.

К данной группе следует отнести состояние региональной банковской системы и наличие биржевых институтов.

Инфраструктурные факторы включают транспортно-географическое положение региона и его инфраструктурную обеспеченность. Производственные факторы позволяют оценить результаты деятельности в основных сферах хозяйствования региона, а также состояние производственных мощностей.

Инвестиционные факторы зависят от производственного потенциала региона, уровня прямых и портфельных инвестиций.

При благоприятном инвестиционном климате приток внутренних и внешних инвестиций в реальный и финансовый секторы региона способствует расширению налоговой базы.

Это происходит за счет создания новых производств, применения современных технологий и, как следствие, увеличения объемов производства и товарооборота, роста реальных доходов.

Наличие «теневых» сектора оказывает все большее влияние на формирование налогового потенциала в регионе.

Нахождение оптимальных путей и методов борьбы с «теневой» экономикой позволяет увеличить налоговый потенциал регионов и страны в целом [15].

Региональные законодательные факторы характеризуют влияние законодательной и исполнительной власти субъекта федерации на налоговый потенциал региона посредством ряда действий, таких как введение налогов, изменением ставок налогов, введением льгот, решением о предоставлении отсрочек по налоговым платежам и наличие судебной практики и характером финансовых санкций [16].

Политические факторы, как обособленная группа, вошли в оборот не так давно. Государственное воздействие на национальную экономическую деятельность происходит на основе согласования стратегических целей развития национальной экономики, субъектов федерации, предприятий. Политический фактор определяет общую среду функционирования территориальных экономических систем, которые формируют налоговый потенциал территории [14].

Кроме того следует учитывать и исторический фактор, так как без прошлого нет настоящего и будущего.

Учет исторических фактов, которые имели место в том или ином регионе, помогают с наибольшей точностью обосновать и оценить динамику региона в будущем.

В совокупности все рассмотренные факторы создают среду для динамики налогового потенциала региона.

### **СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Прокопенко, Р.А. Понятие и роль налогового потенциала в экономическом развитии региона [Текст] / Р.А. Прокопенко // Успехи современного естествознания. – 2007. - №12. – С. 113-115
2. Вылкова, Е. Налоговое планирование [Текст] / Е. Вылкова, М. Романовский. – СПб.: Питер, 2004. – 634с.:ил. – (Серия «Учебник для вузов»)
3. Богачева, О.В. Налоговый потенциал и региональный счет [Текст] / О.В. Богачева // Финансы. – 2000. - №2. – С. 19-24
4. Трунин, И.В. Оценка межрегиональных различий в обоснованных бюджетных потребностях субъектов РФ [Текст] / И.В. Трунин. - М.:ИППИ, 2001 г.
5. Горский, И.В. Налоговый потенциал в механизме межбюджетных отношений [Текст] / И.В. Горский // Финансы. – 1999. - №6. – С. 27-30
6. Юткина, Т.Ф. Налоги и налогообложение [Текст] / Т.Ф. Юткина. - М.:ИНФРА-М, 2003
7. Васильева, М.В. Методы оценки налогового потенциала налога на прибыль организации: дис. ... канд. экон. наук. Орел: Орел ГТУ, 2005. – 174 с.
8. Матрусов, Н.Д. Региональное прогнозирование и региональное развитие России [Текст] / Н.Д. Матрусов. – М., 1999. – С. 156
9. Аронов, А.В. Налоговая политика и налоговое администрирование: учебное пособие [Текст] / А.В. Аронов, В.А. Кашин. – М., 2006. – С. 17
10. Архипцева, Л.М. Налоговый потенциал: теоретические и практические аспекты использования в планировании налоговых поступлений [Текст] / Л.М. Архипцева // Налоги и налогообложение. – 2008. - №7
11. Попова, Л.В. Налоговый анализ: учебное пособие для высшего профессионального образования [Текст] / Л.В. Попова, Н.Г. Варакса, Е.Г. Дедкова. – Орел: ФГОУ ВПО «Госунiversитет – УНПК», 2011. – 165 с.
12. Лятина, Е.В. Налоговый потенциал как экономическая основа функционирования налоговой системы [Текст] / Е.В. Лятина // Вестник Казанского Технологического Университета. – 2008. - №1
13. Рощупкина, В.В. Современные концепции формирования регионального налогового потенциала [Текст] / В.В. Рощупкина // Вестник Северо-Кавказского государственного технического университета, 2010. - №3 (24)
14. Градов, А.П. Региональная экономика [Текст] / А.П. Градов, Б.И. Кузин, М.Д. Медников, А.С. Соколицын. – СПб.: Питер, 2003. – С.15
15. Паскачев, А.Б. Налоговый потенциал экономики России [Текст] / А.Б. Паскачев. – М., 2001
16. Вачугов, И.В. Налоги и налоговый потенциал региона [Текст] / И.В. Вачугов. – Н. Новгород, 2008

**Восканян Эмма Сергеевна**  
ФГБОУ ВПО «Госунiversитет - УНПК»  
Соискатель  
302020, г. Орел, Наугорское ш., 29  
Тел.: (4862) 41-98-60  
E-mail: orelbuin@yahoo.com

---

**E.S. VOSKANYAN**

### **THEORY BASICS OF REVENUE POTENTIAL**

*In the article the author of the opinions of various authors on the term «tax capacity», the functions of the tax potential is disclosed structure formation fiscal capacity, as well as the factors that influence the tax potential of the region.*

**Keywords:** tax potential factors, functions, structure.

**BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)**

1. Prokopenko, R.A. Ponjatie i rol' nalogovogo potenciala v jekonomicheskom razvitii regiona [Tekst] / R.A. Prokopenko // Uspehi sovremennogo estestvoznaniya. – 2007. - №12. – S. 113-115
2. Vylkova, E. Nalogovoe planirovanie [Tekst] / E. Vylkova, M. Romanovskij. – SPb.: Piter, 2004. – 634s.:il. – (Serija «Uchebnik dlja vuzov»)
3. Bogacheva, O.V. Nalogovyj potencial i regional'nyj scheta [Tekst] / O.V. Bogacheva // Finansy. – 2000. - №2. – S. 19-24
4. Trunin, I.V. Ocenka mezhregional'nyh razlichij v obosnovannyh bjudzhetnyh potrebnojstjah sub#ektov RF [Tekst] / I.V. Trunin. - M.:IPPP, 2001 g.
5. Gorskij, I.V. Nalogovyj potencial v mehanizme mezhhjudzhetnyh otnoshenij [Tekst] / I.V. Gorskij // Finansy. – 1999. - №6. – S. 27-30
6. Jutkina, T.F. Nalogi i nalogooblozhenie [Tekst] / T.F. Jutkina. - M.:INFRA-M, 2003
7. Vasil'eva, M.V. Metody ocenki nalogovogo potenciala naloga na pribyl' organizacii: dis. ... kand. jekon. nauk. Orel: Orel GTU, 2005. – 174 s.
8. Matrusov, N.D. Regional'noe prognozirovanie i regional'noe razvitie Rossii [Tekst] / N.D. Matrusov. – M., 1999. – S. 156
9. Aronov, A.V. Nalogovaja politika i nalogovoe administrirovanie: uchebnoe posobie [Tekst] / A.V. Aronov, V.A. Kashin. – M., 2006. – S. 17
10. Arhipceva, L.M. Nalogovyj potencial: teoreticheskie i prakticheskie aspekty ispol'zovanija v planirovanii nalogovyh postuplenij [Tekst] / L.M. Arhipceva // Nalogi i nalogooblozhenie. – 2008. - №7
11. Popova, L.V. Nalogovyj analiz: uchebnoe posobie dlja vysshego professional'nogo obrazovanija [Tekst] / L.V. Popova, N.G. Varaksa, E.G. Dedkova. – Orel: FGOU VPO «Gosuniversitet – UNPK», 2011. – 165 s.
12. Ljatina, E.V. Nalogovyj potencial kak jekonomicheskaja osnova funkcionirovanija nalogovoj sistemy [Tekst] / E.V. Ljatina // Vestnik Kazanskogo Tehnologicheskogo Universiteta. – 2008. - №1
13. Roshhupkina, V.V. Sovremennye koncepcii formirovanija regional'nogo nalogovogo potenciala [Tekst] / V.V. Roshhupkina // Vestnik Severo-Kavkazskogo gosudarstvennogo tehničeskogo universiteta, 2010. - №3 (24)
14. Gradov, A.P. Regional'naja jekonomika [Tekst] / A.P. Gradov, B.I. Kuzin, M.D. Mednikov, A.S. Sokolicyn. – Spb.: Piter, 2003. – S.15
15. Paskachev, A.B. Nalogovyj potencial jekonomiki Rossii [Tekst] / A.B. Paskachev. – M., 2001
16. Vachugov, I.V. Nalogi i nalogovyj potencial regiona [Tekst] / I.V. Vachugov. – N. Novgorod, 2008

**Voskanyan Emma Sergeevna**

State University-ESPC

Applicant

302020, Orel, Naugorskoe sh., 29

Numb.: (4862) 41-98-60

E-mail: orelbuin@yahoo.com

# **НАУЧНОЕ РАЗВИТИЕ ЭКОНОМИКИ** **И УПРАВЛЕНИЯ ПРЕДПРИЯТИЕМ**

УДК 338.45

Ю.Г. БОРОДИН

## **ОБОСНОВАНИЕ ВАРИАНТОВ УПРАВЛЕНИЯ МОДЕРНИЗАЦИОННЫМИ ПРОЦЕССАМИ НА РОССИЙСКИХ ПРОМЫШЛЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ**

*Статья посвящена анализу существующих подходов к управлению модернизацией и обоснованию возможности их внедрения на предприятиях российского химического комплекса. В качестве критерия выбора того или иного подхода к управлению предлагается использовать масштаб модернизации, т.е. степень ее влияния на производственный процесс.*

**Ключевые слова:** модернизация, система управления, проектное управление, управление изменениями, химический комплекс.

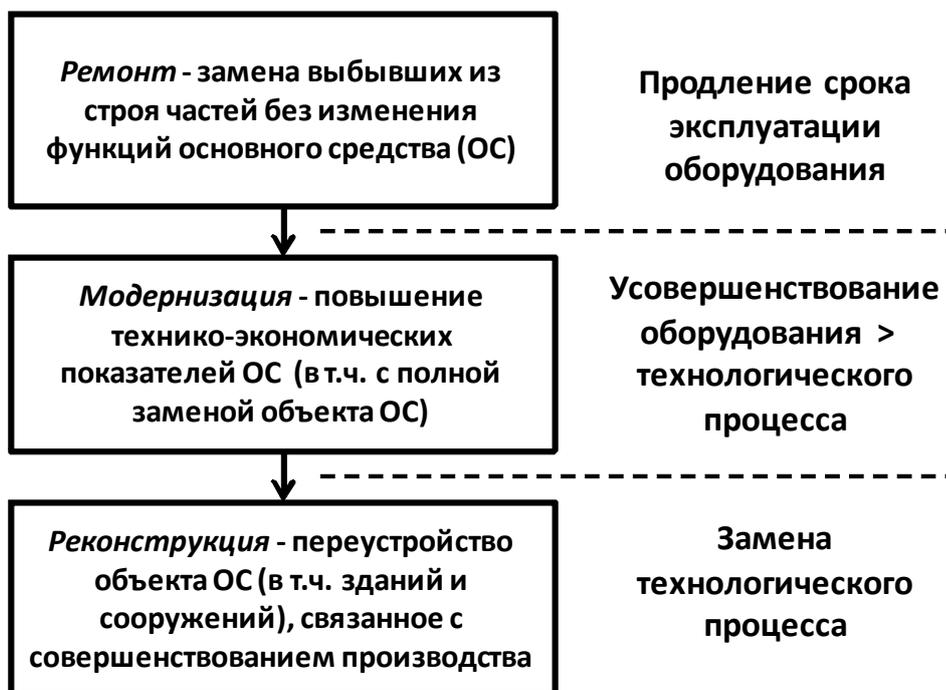
Институциональные преобразования в отечественной экономике, имевшие место в начале 90-х годов и усугубившиеся экономическим кризисом 1998 года, привели к ослаблению позиций России на мировом рынке. Быстрый переход от командно-административной к рыночной системе хозяйствования негативно сказался на всех отраслях экономики, однако сильнее других пострадали наукоемкие сектора, одним из которых является химическая промышленность.

Структура отечественного химического производства оказалась неадекватна новым тенденциям развития российской экономики. За годы преобразований его основу стала составлять продукция низкой степени передела первичного сырья, тогда как потребность в высокотехнологичной продукции (конструкционные пластмассы, химические волокна и нити, синтетические красители и др.) удовлетворялась главным образом за счет импорта. На этом фоне происходило разрушение материально-технической базы большинства научно-исследовательских и проектно-конструкторских организаций, а также значительная утечка научных кадров [1].

В то же время мировая химическая индустрия не стояла на месте – интенсивное научно-техническое развитие позволило создать совершенно новые продукты и технологии, изменившие мировую химическую промышленность. В настоящее время наибольшим спросом пользуется высокотехнологичная продукция, поэтому лидеры в области химического производства сокращают сырьевые подразделения, ориентируя свою деятельность на создание товаров с высокой степенью технологического передела [2].

По оценкам экспертов, российская химическая индустрия значительно отстает от западной – использование устаревших технологий не позволяет отечественным предприятиям производить продукцию с высокой добавленной стоимостью, способную конкурировать на мировом рынке [1]. В этой связи крайне актуальным является обновление химической отрасли: как оборудования, так и используемых технологий.

Техническое и технологическое обновление в общем случае может осуществляться в следующей последовательности: ремонт, модернизация и реконструкция. Степень их влияния на производственный процесс приведена на рисунке 1.



*Рисунок 1 - Последовательность технического и технологического обновления производственного процесса*

Как видно из рисунка, ремонт позволяет поддерживать оборудование (и другие ОС) в работоспособном состоянии, модернизация (или техническое перевооружение) обеспечивает соответствие оборудования последним достижениям научно-технического прогресса, а проведение реконструкции обеспечивает соответствие уровня различных технологических звеньев (производственных участков) друг другу и всего предприятия современному уровню развития техники и технологии [3].

Таким образом, решению задачи обновления оборудования служат модернизация и реконструкция. Рассмотрим, чему отдано предпочтение в современных условиях. В соответствии с данными Федеральной службы статистики, в 2011 году основные цели инвестирования в основной капитал для предприятий добывающих и обрабатывающих производств приведены на рисунке 2 [4].

Основываясь на приведенных данных можно заключить, что основными целями инвестирования средств в основной капитал для отечественных предприятий являются замена выходящего из строя оборудования и совершенствование существующих производственных процессов, что указывает на отсутствие возможности реализовывать более крупные проекты (расширение производства и т.п.), ввиду необходимости поддерживать существующий производственный процесс. Таким образом, в текущих условиях российские промышленные предприятия более ориентированы на осуществление модернизации, нежели на проведение реконструкции.

Модернизация представляет собой процесс трансформации промышленного предприятия в более современное состояние, за счет усовершенствования составляющих его объектов основных средств, как на основе внедрения принципиально новой техники и технологий, так и за счет использования методов организации производства и труда, соответствующих современному уровню развития, приводящего к повышению конкурентоспособности.

## Цели инвестирования в основной капитал

(по организациям добывающих, обрабатывающих производств, производства и распределения электроэнергии, газа и воды, в процентах от общего числа организаций)



Рисунок 2 - Ранжирование целей инвестирования в основной капитал

Как и любой деятельностью, для успешного достижения поставленных целей, модернизацией необходимо управлять. Поскольку осуществление модернизации непосредственно не связано с производством продукции, то для управления модернизационными процессами выделяют два подхода - с одной стороны может быть использовано проектное управление, с другой - управление изменениями. Проанализируем, чем различаются данные подходы.

Управление проектом — это методология планирования, организации, руководства и координации трудовых, финансовых и материально-технических ресурсов на протяжении проектного цикла, направленная на эффективное достижение его целей путем применения современных методов, техники и технологии управления [5].

Основными признаками проекта являются:

- 1) новизна;
- 2) конкретная цель, ограниченная во времени;
- 3) изменения как основное содержание проекта;
- 4) неповторимость;

Исходя из приведенных признаков, модернизацию можно рассматривать в качестве проекта, поскольку она имеет четко определенную цель – усовершенствование объектов основных средств, что приносит определенную новизну в производственный процесс за счет порождаемых изменений. Модернизация не может продолжаться бесконечно – это процесс с четко определенными временными рамками. Кроме этого, следует отметить неповторимость модернизационных проектов, что обусловлено изменяющимися условиями среды (как внешней, так и внутренней). В этой связи управление модернизацией можно рассматривать как управление проектом.

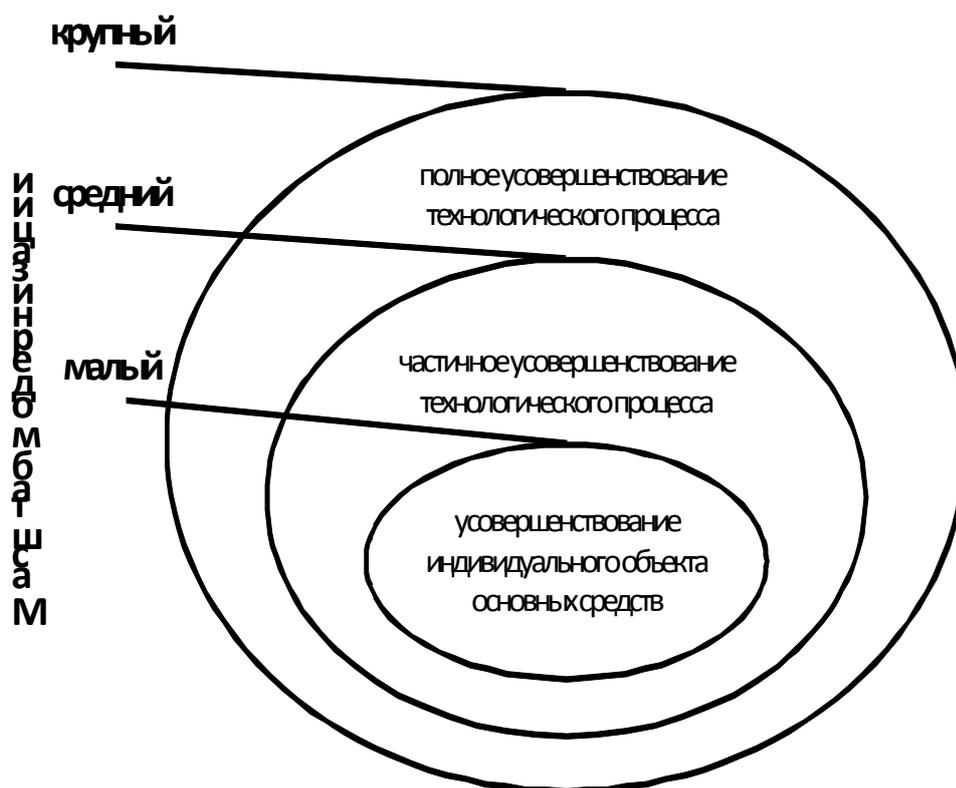
Ключевыми особенностями модернизации как проекта являются новизна и ограниченность во времени. Поскольку модернизация не связана с основной деятельностью предприятия, т.е. с непосредственным производством продукции или оказанием услуг, то любой модернизационный проект будет для предприятия новым и потребует определенной

модификации существующих на нем процессов. В то же время предприятие будет стараться осуществить модернизацию максимально быстро, т.к. во время ее проведения оборудование не участвует в производственном процессе, что сказывается на объеме выпуска продукции, следовательно, на выручке организации.

С точки зрения ограниченности во времени модернизация представляет собой проект, однако за счет внесения изменений в производственный процесс, путем усовершенствования объектов основных средств, модернизация влияет на функционирование предприятия в целом, затрагивая различные аспекты его деятельности. В таком случае модернизацию можно рассматривать как определенное изменение, которым также необходимо управлять.

Управление изменениями – это деятельность по планированию, организации и контролю процесса перевода системы из текущего состояния в новое.

Управление проектом и управление изменениями взаимосвязаны – изменения осуществляются в рамках проекта и, в то же время, проект является формой осуществления изменений. Использование того или иного подхода к управлению модернизацией будет зависеть от порождаемых ею изменений, т.е. от ее масштабов. Для небольших проектов изменения, как правило, происходят только в сфере осуществления проекта, тогда как крупные проекты вызывают изменения во всей организации. Классификация вариантов модернизации по масштабу основывается на возможных изменениях технологического процесса, которые ее осуществление может повлечь за собой. Степень влияния размера модернизации на технологический процесс приведена на рисунке 3.



*Рисунок 3 - Степень совершенствования технологического процесса в зависимости от масштабов модернизации*

Учет масштаба модернизации и правильный выбор варианта управления этим процессом дают предприятию возможности:

- экономии средств за счет привлечения только действительно необходимого количества специалистов и рабочих;
- снижения затрат ресурсов, сокращения сроков проведения модернизации;
- обеспечения эффективного контроля изменений в различных сферах деятельности предприятия;

- повышения восприимчивости предприятия к изменениям внешней и внутренней среды.

Рассмотрим, как соотносятся масштаб модернизации и применяемая система управления.

Малый масштаб модернизации соответствует усовершенствованию индивидуальной установки (станка, агрегата и т.п.), что, как правило, является стандартной процедурой, не предполагающей значительных изменений технологического процесса. Исключением являются агрегаты большой единичной мощности, обеспечивающие реализацию всего технологического процесса в рамках одной установки. Чтобы управлять модернизацией малого масштаба достаточно возможностей проектного управления, т.к. для успешной реализации необходимым и достаточным будет четкое планирование потребляемых ресурсов и очередности работ, а также координация их выполнения. Проекты подобного масштаба не порождают серьезных изменений в деятельности организации, таких как модификация схемы финансирования поставок, изменение организации производства и т.п.

Средний масштаб модернизации предполагает частичное усовершенствование технологического процесса.

В этом случае проектного управления может быть не достаточно. Частичное изменение технологического процесса способно повлечь за собой изменение деятельности предприятия в целом - дополнительное обучение персонала, внесение коррективов в организацию производства на данном участке. Все это требует участия высшего руководства компании, поскольку компетенций проектного менеджера для решения подобных вопросов недостаточно, а значит, появляются элементы управления изменениями.

Модернизация крупного масштаба заключается в полном усовершенствовании технологического процесса.

Хотя управление ею и имеет черты проектного управления, в то же время должно осуществляться с применением системы управления изменениями. Крупномасштабная модернизация захватывает технологический процесс целиком, а значит, оказывает серьезное влияние на работу всего предприятия, что может потребовать, в том числе, и преобразование организационной структуры, применяемой на производстве.

Таким образом, можно заключить, что масштаб модернизации определяет применяемую систему управления. Их взаимосвязь показана на рисунке 4.

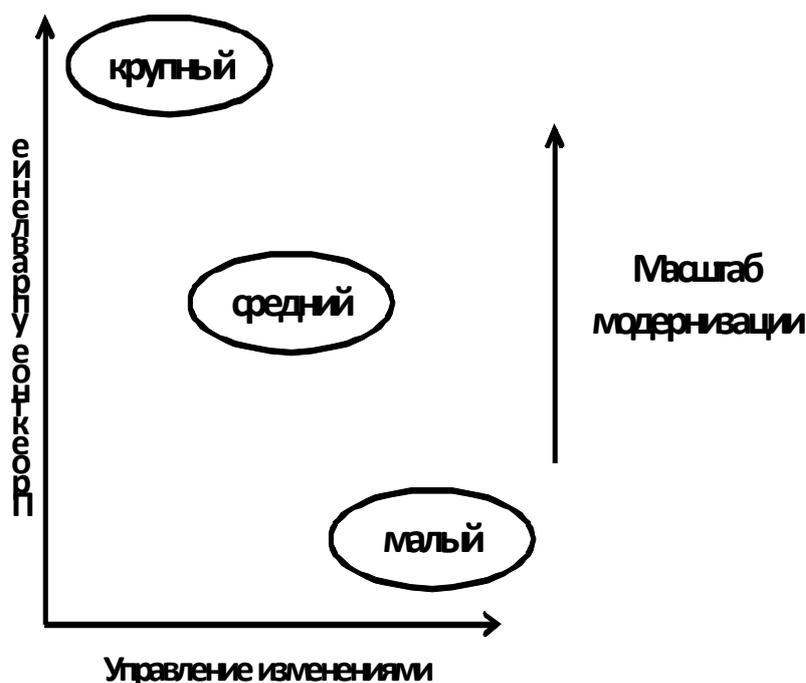


Рисунок 4 - Взаимосвязь масштабов модернизации и применяемой системы управления

Правильный выбор варианта управления процессом модернизации исходя из ее масштаба, является первым и наиболее важным шагом к решению задач, стоящих перед ее осуществлением.

В этой связи его корректное осуществление будет способствовать успешной реализации всего модернизационного проекта.

### **СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Стратегия развития химической и нефтехимической промышленности России на период до 2015 года [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.minpromtorg.gov.ru>. Дата обращения: 12.06.2013
2. Кудинова, О. Стратегия модернизации химпрома развитых стран [Текст] / О. Кудинова // The Chemical Journal. – 2011. – Август – с. 20-29
3. Письмо Министерства финансов СССР от 29 мая 1984 г. N 80 «Об определении понятий нового строительства, расширения, реконструкции и технического перевооружения действующих предприятий (в ред. - Письма Минфина СССР от 11.02.86 N 30) [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.stroytop.com/?Page=docs&i=678>
4. Промышленность России. 2012: Стат.сб./Росстат [Текст] - М., 2012. - 445 с.
5. Мазур, И.И. Управление проектами : учеб. пособие для студентов [Текст] / И.И. Мазур [и др.] ; под общ. ред. И.И. Мазура и В.Д. Шапиро. — 6-е изд., стер. - М.: Издательство «Омега-Л», 2010. - 960 с.

#### **Бородин Юрий Геннадьевич**

Московский государственный университет тонких химических технологий им. М.В. Ломоносова  
Аспирант кафедры экономики и организации производства  
119571, Москва, проспект Вернадского, 86  
Тел.: +7 (495) 936-82-65  
E-mail: yuriy.borodin@gmail.com

Y.G. BORODIN

### **BASIS OF OPTIONS MODERNIZATION PROCESSES IN RUSSIAN INDUSTRIAL ENTERPRISES**

*Analysis of the current approaches to the management of the modernization and justification of the possibility of their implementation in the enterprises of the Russian chemical industry are presented. As a criterion for choosing a particular approach to management are encouraged to use the scale of modernization, i.e. its influence on the process of production.*

**Keywords:** *modernization, management system, project management, change management, chemical industry.*

### **BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)**

1. Strategija razvitija himicheskoj i neftehimicheskoj promyshlennosti Rossii na period do 2015 goda [Jelektronnyj resurs] / Rezhim dostupa: <http://www.minpromtorg.gov.ru>. Data obrashhenija: 12.06.2013
2. Kudinova, O. Strategija modernizacii himproma razvityh stran [Tekst] / O. Kudinova // The Chemical Journal. – 2011. – Avgust – s. 20-29
3. Pis'mo Ministerstva finansov SSSR ot 29 maja 1984 g. N 80 «Ob opredelenii ponjatij novogo stroitel'stva, rasshirenija, rekonstrukcii i tehničeskogo perevooruzhenija dejstvujushhijh predprijatij (v red. - Pis'ma Minfina SSSR ot 11.02.86 N 30) [Jelektronnyj resurs] / Rezhim dostupa: <http://www.stroytop.com/?Page=docs&i=678>
4. Promyshlennost' Rossii. 2012: Stat.sb./Rosstat [Tekst] - M., 2012. - 445 s.
5. Mazur, I.I. Upravlenie proektami : ucheb. posobie dlja studentov [Tekst] / I.I. Mazur [i dr.] ; pod obshh. red. I.I. Mazura i V.D. Shapiro. — 6-e izd., ster. - M.: Izdatel'stvo «Omega-L», 2010. - 960 s.

#### **Borodin Yuri Gennad'evich**

Moscow State University of Fine Chemical Technology M.V. Lomonosov  
Graduate student of business administration  
119571, Moscow, Vernadsky Prospect, 86  
Numb.: +7 (495) 936-82-65  
E-mail: yuriy.borodin @ gmail.com

## СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ДОВЕРИТЕЛЬНЫХ КОНТРАКТОВ ПРЕДОСТАВЛЕНИЯ УСЛУГ ДОЛГОСРОЧНОГО КОНСАЛТИНГА НА БАЗЕ САМОРЕГУЛИРОВАНИЯ

*В статье рассмотрены вопросы повышения потребительского доверия на рынке консалтинговых услуг. Проанализированы основные особенности услуг, влияющие на оценку их качества. Разработана классификация видов услуг по контрактно-временному признаку на единоразовые, периодические и длящиеся, показано влияние этой классификации на степень интерспецифичности интеллектуальных активов и величину информационной асимметрии между клиентом и консалтинговой фирмой. Рекомендовано создание саморегулируемых организаций в области консалтинга с целью разработки стандартов качества предоставления консалтинговых услуг и контроля за их соблюдением.*

**Ключевые слова:** качество услуг, консалтинг, саморегулируемые организации, реинжиниринг, бизнес-процессы.

С переходом экономики в постиндустриальную стадию стремительно возрастает роль и значение сферы услуг.

Стандарт ГОСТ 30335-95/ГОСТ Р 50646-94 «Услуги населению. Термины и понятия» дает следующее определение понятию услуги: «Результат непосредственного взаимодействия исполнителя и потребителя, а также собственной деятельности исполнителя по удовлетворению потребности потребителя» [1].

Под качеством услуги, в соответствии с общепринятым определением [2] предлагается понимать предлагается понимать «степень соответствия совокупности присущих услуг характеристик требованиям, т.е. потребностям или ожиданиям, которые установлены, обычно предполагаются или является обязательным».

В данной работе предлагается изучить вопрос качества услуг как фактора потребительского спроса применительно к одному из наиболее сложных сегментов рынка услуг – консалтингу. Под консалтингом, как это следует из самого названия, обычно понимается широкий спектр интеллектуальных услуг, касающихся предоставления или обработки информации по заказу клиента. Консалтинг многообразен как в отношении предметных областей – финансовый, юридический, налоговый, производственно-технологический, консалтинг в области трудовых отношений и т.д.; так и в отношении клиентов консалтинга – от крупнейших транснациональных корпораций до представителей малого бизнеса или же физических лиц в их бизнес-деятельности (например, в качестве индивидуальных предпринимателей) или же частной жизни. Рост значимости консалтинга определяется рядом факторов, актуальность которых меняется в зависимости от предмета и клиентов. В настоящей статье рассматриваются консалтинговые услуги, оказываемые физическим лицам в их частной жизни или же как представителям малого бизнеса – индивидуальным предпринимателям. Очевидно, что главное преимущество, получаемое ими от консалтинговых услуг – возможность использования специализированных компетенций, не обусловленных оказанием каких-либо еще услуг или приобретением товаров, независимой третьей стороны, что позволяет существенно смягчить ряд рисков агентских отношений, например, при взаимодействии с врачами, юристами, финансовыми организациями, образовательными учреждениями.

Для предметной оценки качества консалтинговой услуги важное значение имеет характер ее оказания во времени. Услуга может быть единоразовой, периодической или длящейся. Данная классификация в общих чертах соответствует классификации контрактов, предложенных Уильямсоном [3] – классических, неоклассических и отношенческих (доверительных).

Важной характеристикой консалтинговой услуги, обуславливающий меньший уровень потребительского доверия к ней, является недостаточная очевидность результатов консалтинговой деятельности. Практическое воплощение полученных рекомендаций может занимать достаточно длительный срок, лишь по окончании которого будут выявлены их недостатки. Зачастую рекомендации консалтинговых фирм страдают недостаточной конкретностью или слабой реализуемостью. Кроме того, объективно оценить качество консалтинговых услуг фирме-клиенту может помешать информационная и знаниевая асимметрия: клиент зачастую не в состоянии проверить фактическую базу и теоретико-методологическую обоснованность выводов и рекомендаций консультантов, как по причине отсутствия доступа к сравнимому объему информации, так и по причине отсутствия необходимых компетенций у собственных сотрудников. Данная проблема особенно характерна для малого и среднего бизнеса, заказывающего консалтинговые услуги для решения новых и непривычных задач, и еще более значима для физических лиц.

Традиционным путем решения указанных проблем оценки качества консалтинговых услуг является формирование сильного бренда консалтинговой фирмы, вызывающего априорное доверие клиентов. Однако формирование бренда требует, как одного из главных условий, достаточно длительной позитивной истории консалтинговой фирмы. Очевидно, что отечественные консалтинговые фирмы не могут предъявить клиентам столь же длительную историю, как ведущие зарубежные.

Большинство отечественных консалтинговых компаний не могут в одиночку конкурировать по силе бренда с иностранными конкурентами, по вышеописанным причинам (менее продолжительная история, меньшие объемы и география ведения бизнеса, меньшее число престижных клиентов, или же, наоборот, меньшая вероятность встретить пользовавшихся услугами фирмы знакомых, давших положительные отзывы), а, в свою очередь, меньшая сила отечественных брендов тормозит развитие консалтинга, образуя, тем самым, негативный замкнутый круг. Решение задачи повышения спроса клиентов на услуги отечественного консалтинга возможно только на основе роста доверия к данной отрасли в целом, что может быть достигнуто с помощью развития механизмов ее саморегулирования. В настоящее время саморегулирование как принцип обеспечения качества услуг используется лишь в аудиторской деятельности, что объяснимо ее более высокой общественной значимостью: выводы аудиторов имеют значимость не только для самой компании, но и для ее потенциальных инвесторов, контрагентов и других заинтересованных лиц, и некачественные аудиторские услуги могут повлечь за собой серьезные убытки. При этом Федеральный закон №315-ФЗ «О саморегулируемых организациях» позволяет создание СРО и в различных отраслях консалтинга: производственном, ИТ и других. Создание СРО в области консалтинга, которые будут заниматься разработкой стандартов качества консалтинговых услуг и контролем за их соблюдением, несет очевидные преимущества, как по сравнению с вариантом отсутствия стандартов качества, так и с вариантом императивного государственного регулирования данной сферы. Отсутствие стандартов качества консалтинговых услуг, регламентирующих требования как к процессу их оказания, так и к результату, как показано выше, влечет за собой следующие негативные последствия: информационную асимметрию между клиентом и консалтинговой компанией, снижение уровня клиентского доверия, снижение уровня конкуренции в консалтинговой отрасли (поскольку в условиях, когда единственной гарантией качества является индивидуальная репутация консалтинговой фирмы, существенно вырастает барьер входа на рынок новых фирм, не успевших сформировать мощный бренд). С другой стороны, императивное государственное регулирование консалтинга так же не представляется эффективным, поскольку оно является недостаточно гибким, не может обобщать передовые бизнес-практики и грозит потерей отрасли эффективности из-за бюрократизации процессов контроля. Стандарты же, создаваемые СРО [4], могут оперативно изменяться, обобщая наиболее передовой опыт оказания консалтинговых услуг и учитывая пожелания клиентов. Кроме этого, поскольку законом разрешено создание нескольких конкурирующих СРО в

одной сфере, то может возникнуть ситуация плодотворной конкуренции в области стандартов качества консалтинговой деятельности, в рамках которой клиенты будут выбирать компании, принадлежащие к тем СРО, эффективность деятельности членов которых была наивысшей.

Создание СРО будет иметь особенно большой позитивный эффект в тех отраслях консалтинга, где степень информационной асимметрии высока, т.е. в консалтинге, ориентированном на малый бизнес и физических лиц. Повышение потребительского доверия, вызванное четкой регламентацией стандартов качества бизнес-процессов оказания консалтинговых услуг и их результатов, позволит не только активно расширять эту сферу бизнеса, но и решить ряд важнейших социально-экономических задач, повысить информационно-правовую защищенность населения, раскрепостить его предпринимательскую инициативу.

### **СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. ГОСТ 30335-95/ГОСТ Р 50646-94 «Услуги населению. Термины и определения» [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=EXP;n=302431>
2. ГОСТ Р ИСО 9000-2008 «СИСТЕМЫ МЕНЕДЖМЕНТА КАЧЕСТВА: Основные положения и словарь» (ISO 9000:2005 Qualitymanagementsystems - Fundamentalsandvocabulary). М.: ФГУП СТАНДАРТИНФОРМ, 2008. [Электронный ресурс] / Режим доступа: [http://2i.tusur.ru/media/files/GOST\\_R\\_ISO\\_9000-2008.pdf](http://2i.tusur.ru/media/files/GOST_R_ISO_9000-2008.pdf)
3. Williamson, O.E. Transaction Cost Economics: The Governance of Contractual Relation [Text] / O.E. Williamson // Journal of Law and Economics. 1979. Vol. 22. № 2. P. 233-261.
4. Ломакин, М.И. Стандартизация качества продукции с ориентацией на интеграцию [Текст] / М.И. Ломакин, А.В. Докукин // Российское предпринимательство. – 2012. - №1

#### **Смирнова Л.В.**

Российский научно-технический центр информации по стандартизации, метрологии и оценке соответствия (ФГУП «Стандартинформ»)

Соискатель

105062, г. Москва, Лялин пер., 6

Тел.: 8 (495) 531 26 84

E-mail: [strecha@gostinfo.ru](mailto:strecha@gostinfo.ru)

#### **Ершов А.С.**

Российский научно-технический центр информации по стандартизации, метрологии и оценке соответствия (ФГУП «Стандартинформ»)

Соискатель

105062, г. Москва, Лялин пер., 6

Тел.: 8 (495) 531 26 84

E-mail: [strecha@gostinfo.ru](mailto:strecha@gostinfo.ru)

#### **Коновалов В.А.**

Российский научно-технический центр информации по стандартизации, метрологии и оценке соответствия (ФГУП «Стандартинформ»)

Соискатель

105062, г. Москва, Лялин пер., 6

Тел.: 8(495) 531 26 84

E-mail: [strecha@gostinfo.ru](mailto:strecha@gostinfo.ru)

L.V. SMIRNOVA, A.S. ERSHOV, V.A. KONOVALOV

## IMPROVING THE CONFIDENCE OF LONG-TERM CONTRACTS TO PROVIDE CONSULTING SERVICES ON THE BASIS OF SELF-REGULATION

*The questions of increasing consumer confidence in the market of consulting services. Analyzed the main features of the service, affecting the assessment of their quality. The classification of types of services on the basis of contract-temporality in the one-time, recurrent and lasting, shows the impact of this classification for the degree of inter specificity intellectual assets and the amount of information asymmetry between the client and consulting company. Recommended the establishment of self-regulatory organizations in the field of consulting for the development of quality standards for the provision of consulting services, and monitor their implementation.*

**Keywords:** *quality of services, consulting, self-regulatory organizations, reengineering, business process.*

### BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)

1. GOST 30335-95/GOST R 50646-94 «Uslugi naseleniju. Terminy i opredelenija» [Jelektronnyj resurs] / Rezhim dostupa: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=EXP;n=302431>
2. GOST R ISO 9000-2008 «SISTEMY MENEDZHMENTA KACHESTVA: Osnovnye polozhenija i slovar'» (ISO 9000:2005 Qualitymanagementsystems - Fundamentalsandvocabulary). M.: FGUP STANDARTINFORM, 2008. [Jelektronnyj resurs] / Rezhim dostupa: [http://2i.tusur.ru/media/files/GOST\\_R\\_ISO\\_9000-2008.pdf](http://2i.tusur.ru/media/files/GOST_R_ISO_9000-2008.pdf)
3. Williamson, O.E. Transaction Cost Economics: The Governance of Contractual Relation [Text] / O.E. Williamson // Journal of Law and Economics. 1979. Vol. 22. № 2. P. 233-261.
4. Lomakin, M.I. Standartizacija kachestva produkcii s orientaciej na integraciju [Tekst] / M.I. Lomakin, A.V. Dokukin // Rossijskoe predprinimatel'stvo. – 2012. - №1

#### **Smirnova L.V.**

Russian Scientific and Technical Information Center of Standardization, Metrology and Conformity Assessment (Federal State Unitary Enterprise «Standartinform»)

Applicant

105062, Moscow, Lialin lane., 6

Numb.: 8 (495) 531 26 84

E-mail: [strecha@gostinfo.ru](mailto:strecha@gostinfo.ru)

#### **Yershov A.S.**

Russian Scientific and Technical Information Center of Standardization, Metrology and Conformity Assessment (Federal State Unitary Enterprise «Standartinform»)

Applicant

105062, Moscow, Lialin lane., 6

Numb.: 8 (495) 531 26 84

E-mail: [strecha@gostinfo.ru](mailto:strecha@gostinfo.ru)

#### **Konovalev V.A.**

Russian Scientific and Technical Information Center of Standardization, Metrology and Conformity Assessment (Federal State Unitary Enterprise «Standartinform»)

Applicant

105062, Moscow, Lialin lane., 6

Numb.: 8 (495) 531 26 84

E-mail: [strecha@gostinfo.ru](mailto:strecha@gostinfo.ru)

**Уважаемые авторы!**  
**Просим Вас ознакомиться с основными требованиями**  
**к оформлению научных статей.**

- Объем материала, предлагаемого к публикации, измеряется страницами текста на листах формата А4 и содержит от 3 до 7 страниц; все страницы рукописи должны иметь сплошную нумерацию.

- Статья предоставляется в 1 экземпляре на бумажном носителе и в электронном виде (по электронной почте или на любом электронном носителе).

- В одном сборнике может быть опубликована только **одна** статья **одного** автора, включая соавторство.

- Статьи должны быть набраны шрифтом Times New Roman, размер 12 pt с одинарным интервалом, текст выравнивается по ширине; абзацный отступ – 1,25 см, правое поле – 2 см, левое поле – 2 см, поля внизу и сверху – 2 см.

- Название статьи, а также фамилии и инициалы авторов обязательно дублируются на английском языке.

- К статье прилагается перечень ключевых слов на русском и английском языке.

- Сведения об авторах приводятся в такой последовательности: Фамилия, имя, отчество; учреждение или организация, ученая степень, ученое звание, должность, адрес, телефон, электронная почта.

- В тексте статьи желательно:

- не применять обороты разговорной речи, техницизмы, профессионализмы;

- не применять для одного и того же понятия различные научно-технические термины, близкие по смыслу (синонимы), а также иностранные слова и термины при наличии равнозначных слов и терминов в русском языке;

- не применять произвольные словообразования;

- не применять сокращения слов, кроме установленных правилами русской орфографии, соответствующими государственными стандартами.

- Сокращения и аббревиатуры должны расшифровываться по месту первого упоминания (вхождения) в тексте статьи.

- **Формулы** следует набирать в редакторе формул Microsoft Equation 3.0. **Формулы, внедренные как изображение, не допускаются!**

- **Рисунки** и другие иллюстрации (чертежи, графики, схемы, диаграммы, фотоснимки) следует располагать непосредственно после текста, в котором они упоминаются впервые.

- Подписи к рисункам (полужирный шрифт курсивного начертания 10 pt) выравнивают по центру страницы, в конце подписи точка не ставится:

***Рисунок 1 – Текст подписи***

С полной версией требований к оформлению научных статей Вы можете ознакомиться на сайте [www.gu-unprk.ru](http://www.gu-unprk.ru).

***Плата с аспирантов за опубликование статей не взимается.***

**Материалы статей печатаются в авторской редакции**  
**Право использования произведений предоставлено авторами на основании**  
**п. 2 ст. 1286 Четвертой части Гражданского Кодекса Российской Федерации**

*Адрес учредителя журнала:*

федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего профессионального образования «Государственный университет - учебно-научно-производственный комплекс»  
302020, г. Орел, Наугорское шоссе, 29  
Тел.: (4862) 42-00-24  
Факс: (4862) 41-66-84  
[www.gu-unpk.ru](http://www.gu-unpk.ru).  
E-mail: [unpk@ostu.ru](mailto:unpk@ostu.ru)

*Адрес редакции:*

федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего профессионального образования «Государственный университет - учебно-научно-производственный комплекс»  
302020, г. Орел, Наугорское шоссе, 40  
Тел./факс: (4862) 41-98-60  
[www.gu-unpk.ru](http://www.gu-unpk.ru).  
E-mail: [LVP\\_134@mail.ru](mailto:LVP_134@mail.ru).

*Материалы статей печатаются в авторской редакции*

*Право использования произведений предоставлено авторами на основании п. 2 ст. 1286 Четвертой части Гражданского Кодекса Российской Федерации*

Корректор, компьютерная верстка  
Е.Г. Дедкова

Подписано в печать 27.07.2013 г.  
Формат 70x108 1/16. Усл. печ. л. 7.  
Тираж 1000 экз.  
Заказ № 55/13П2

Отпечатано с готового оригинал-макета на полиграфической базе  
ФГБОУ ВПО «Госуниверситет - УНПК»  
302030, г. Орел, ул. Московская, 65