



Научно-практический журнал  
Орловского государственного технического университета  
Издается с 1995 года.  
Выходит десять раз в год  
**№ 9-2/215(583)**  
**2009 декабрь**

# Экономические и гуманитарные науки (ЭиГН)

## ИЗВЕСТИЯ ОрелГТУ

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

### Содержание

#### Инвестиции и инновации

<i>Варакса Н.Г.</i> Приоритеты и основные направления реализации государственной инновационной политики в отраслях и сферах агропромышленного производства.....	3
<i>Васильева М.В.</i> Направления реализации инновационных механизмов АПК в кризисной ситуации.....	9
<i>Малаякина Л.И., Смагина И.В.</i> Информационное обеспечение менеджмента в инвестиционно-строительной деятельности.....	14
<i>Чернова А.В., Чернов А.Г.</i> Оценка экономического риска при инвестировании инновационной деятельности предприятий АПК.....	21
<i>Скворцова Н.А., Потапова Е.В.</i> Построение модели синергии на основе инновационно-инвестиционных факторов преобразования экономики.....	25

#### Учетно-аналитическая система

<i>Малкина Е.Л.</i> Бухгалтерский учет выпуска и реализации готовой продукции на промышленных предприятиях.....	31
<i>Маслова И.А.</i> Аудит затрат на производство и реализацию продукции на промышленном предприятии.....	37
<i>Алимов С.А.</i> Система эколого-экономического учета как инструмент управления качеством окружающей среды.....	42
<i>Константинов В.А.</i> Практические аспекты влияния технологии, структуры и отраслевой особенности производства на организацию системы управленческого учета и отчетности.....	49
<i>Дедкова Е.Г.</i> Методика бухгалтерского учета финансовых результатов в соответствии с МСФО.....	56
<i>Перелыгина И.Н.</i> Особенности маржинального анализа затрат в мебельной промышленности.....	62
<i>Кувалдина Т.Б.</i> Международные стандарты финансовой отчетности и российские положения по бухгалтерскому учету затрат, расходов: различия и пути сближения.....	66
<i>Самарина Л.Б.</i> Концепция управленческого анализа деятельности предприятия.....	72
<i>Кутер М.И., Гурская М.М., Кутер К. М.</i> Новая книга Пачоли в России: Что она поведает? (продолжение, начало в №9).....	79
<i>Комкова Ж.Л.</i> Роль инвентаря в процедуре бухгалтерского учета.....	87
<i>Шихиди А.Г.</i> Периодизация становления отчетности до балансов Жака Савари.....	92

#### Финансы, налоги и кредит

<i>Коростелкин М.М.</i> Научное обоснование и практическая реализация налогового бюджетирования, как инструмента налогового планирования.....	99
<i>Дрожжина И.А.</i> Интегрированная система налогового планирования и регулирования в учетно-аналитическом пространстве.....	105
<i>Злобина Л.Е.</i> Теоретическая модель кредитно-сбытового механизма поддержки АПК.....	111
<i>Пилипенко В.А.</i> Анализ категориального аппарата налогового планирования и прогнозирования деятельности сельскохозяйственных организаций.....	117
<i>Потапова Н.А.</i> Особенности экономического развития и косвенного налогообложения в новых индустриальных странах.....	124
<i>Ляхова Н.И., Понкратова И.А.</i> Значение трансфертов в управлении бюджетным процессом на местном уровне.....	127
<i>Экономика и управление предприятием</i>	
<i>Попова Л.В., Кузина А.Н.</i> Научно-методические подходы планирования товарных ресурсов в фармацевтических организациях.....	132
<i>Маслов Б.Г.</i> Комплексная методика анализа сезонных колебаний сельскохозяйственных организаций с целью прогнозирования банкротства и оценки оздоровительных процедур.....	138

#### Редакционный совет:

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

#### Главный редактор:

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

#### Заместители

##### главного редактора:

**Аронов Д.В.**, д-р. ист. наук, доц.  
**Садков В.Г.**, д-р. экон. наук, проф.  
**Снежко О.А.**, канд. юр. наук, доц.  
**Фролова Н.А.**, канд. социол. наук, доц.

#### Редколлегия:

**Бархатов А.П.**, д-р. экон. наук, проф.  
**Гетьман В.Г.**, д-р. экон. наук, проф.  
**Маслова И.А.**, д-р. экон. наук, проф.  
**Мельник М.В.**, д-р. экон. наук, проф.  
**Носков Б.П.**, канд. юр. наук, проф.  
**Павлова Л.П.**, д-р. экон. наук, проф.  
**Росс Г.В.**, д-р. экон. наук, проф.  
**Садков В.Г.**, д-р. экон. наук, проф.

#### Ответственный за выпуск:

**Дедкова Е.Г.**

#### Адрес редколлегии:

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

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

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

Подписной индекс **29503**

по объединенному каталогу «Пресса России»

© ОрелГТУ, 2009

Журнал входит в Перечень ведущих рецензируемых научных журналов и изданий, определенных ВАК, для публикации трудов на соискание ученых степеней.



Scientifically-  
practical journal  
of Orel State Technical  
University

Published since 1995.

The journal is published  
10 times a year

**№ 9-2/215(583)**

**2009 december**

# Economic Science and Humanities (ESaH)

**IZVESTIA OreISTU**

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

## Contents

### Editorial council:

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

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

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

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

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

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

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

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

### Editor-in-chief:

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

### Editor-in-chief Assistants:

**Aronov D.V.**, *Doc. Sc. Hist.,  
Assistant Prof.*

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

**Snezhko O.A.**, *Candidate Sc. Low,  
Assistant Prof.*

**Frolova N.A.**, *Candidate Sc. Soc.,  
Assistant Prof.*

### Editorial Committee:

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

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

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

**Melnik M.V.**, *Doc. Sc. Ec., Prof.*

**Noskov B.P.**, *Candidate Sc. Low,  
Prof.*

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

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

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

### Responsible for edition:

**Dedkova E.G.**

### Address:

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

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

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

© OSTU, 2009

### Investments and innovations

<b>Varaksa N.G. Priorities and the basic directions of realisation of the state innovative policy in branches and spheres of agroindustrial manufacture.....</b>	3
<b>Vasileva M.V. The directions of realisation of innovative mechanisms of agrarian and industrial complex in a crisis situation</b>	9
<b>Malyavkina L.I., Smagina I.V. Management supply with information in investitsionno-building activity</b>	14
<b>Chernova A.V., Chernov A.G. Estimation of economic risk at investment of innovative activity of the enterprises of agrarian and industrial complex</b>	21
<b>Skvortsova N.A., Potapova E.V. The construction of model of a synergy on the basis of is innovative-investment factors of transformation of economy</b>	25

### Accounting-analytical system

<b>Malkina E.L. Book keeping of release and finished goods realisation at the industrial enterprises</b>	31
<b>Maslova I.A. Audit of expenses for manufacture and production realisation at the industrial enterprise</b>	37
<b>Alimov S.A. The system of the ekologo-economic account as the tool of quality management of environment</b>	42
<b>Konstantinov V.A. Practical aspects of influence of technology, structure and branch feature of manufacture on the organisation of system of the administrative account and the reporting</b>	49
<b>Dedkova E.G. Technique of book keeping of financial results according to IFRS</b>	56
<b>Pereligina I.N. Features of the marginal analysis of expenses in the furniture industry</b>	62
<b>Kuvaldina T.B. The international standards of the financial reporting and the Russian positions on book keeping of expenses, expenses: distinctions and rapprochement ways</b>	66
<b>Samarina L.B. The concept of the administrative analysis of activity of the enterprise</b>	72
<b>Kuter M.I., Gurskaya M.M., Kuter K.M. The new book of Pacholi in Russia: What has it told?.....</b>	79
<b>Komkova G.L. Stock role in book keeping procedure</b>	87
<b>Shihidi A.G. Periodization of formation of the reporting to Jacque Savari's balances</b>	92

### Finance, taxes and the credit

<b>Korostelkin M.M. Scientific substantiation and practical realisation of tax budgeting, as tool of tax planning</b>	99
<b>Droggina I.A. The integrated system of tax planning and regulation in registration-analytical space</b>	105
<b>Zlobina L.E. Theoretical model of the credit-marketing mechanism of support of agrarian and industrial complex</b>	111
<b>Pilipenko V.A. The analysis of categorical apparatus of tax planning and forecasting of activity of the agricultural organisations</b>	117
<b>Potapova N.A. Features of economic development and the indirect taxation in the new industrial countries</b>	124
<b>Ljahova N.I., Ponkratova I.A. Value of transfers in management of budgetary process at local level</b>	127

### Economy and operation of business

<b>Popova L.V., Kuzina A.N. The scientifically-methodical approaches of planning of commodity resources in the pharmaceutical organisations</b>	132
<b>Maslov B.G. Complex technique of the analysis of seasonal fluctuations of the agricultural organisations for the purpose of forecasting of bankruptcy and an estimation of improving procedures</b>	138

Journal is included into the list of the Higher Examination Board for publishing the results of theses for competition the academic degrees

УДК 005.591.6:338.24

ВАРАКСА Н.Г.

## **ПРИОРИТЕТЫ И ОСНОВНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ РЕАЛИЗАЦИИ ГОСУДАРСТВЕННОЙ ИННОВАЦИОННОЙ ПОЛИТИКИ В ОТРАСЛЯХ И СФЕРАХ АГРОПРОМЫШЛЕННОГО ПРОИЗВОДСТВА<sup>1</sup>**

*В статье определены концептуальные основы государственной инновационной политики как составной части социально-экономической политики страны, выделены приоритеты и недостатки действующей политики, сформулированы базовые принципы ее реализации.*

**Ключевые слова:** инновационная политика, агропромышленное производство, инновационная активность.

*In the article conceptual bases of the state innovative policy as component of a social and economic policy of the country are defined, priorities and lacks of an operating policy are allocated, base principles of its realisation are formulated.*

**Key words:** the innovative policy, agroindustrial manufacture, innovative activity.

Инновационная политика – это механизм, с помощью которого возможно преодолеть экономический кризис в сельском хозяйстве, обеспечить рынок разнообразной конкурентоспособной сельскохозяйственной продукцией.

Сложность и особенность сельскохозяйственного производства характеризуются высоким уровнем рисков инновационных процессов. Причинами недостаточного развития инновационной деятельности в сельском хозяйстве является неразвитость рынка инновационной продукции, отсутствие эффективного организационно-экономического механизма управления инновационными процессами и внедрения инноваций в производство.

В связи с этим основным приоритетом инновационной политики в агропромышленном комплексе должна быть государственная поддержка фундаментальной и прикладной науки с ориентацией на внедрение научных разработок в сельскохозяйственном производстве.

В настоящее время отсутствуют нормативные акты, которые бы содержали механизм реализации государственной инновационной политики в АПК, несмотря на то, что, начиная еще с девяностых годов прошлого столетия, учеными разрабатывались концептуальные основы развития сельского хозяйства, в том числе его научной составляющей. Однако в силу политических, экономических факторов утвержденные мероприятия не реализовывались.

Инновационные компоненты и их внедрение в сельскохозяйственную отрасль народного хозяйства рассматривались в Концепции аграрной политики и продовольственного обеспечения Российской Федерации, Концепциях поэтапного реформирования колхозов и совхозов, развития крестьянских (фермерских) хозяйств в стране, Концепции научного обеспечения агропромышленного комплекса Российской Федерации на период до 2010 года, Концепции развития аграрной науки и научного обеспечения агропромышленного комплекса Российской Федерации на период до 2025 года и др.

---

<sup>1</sup>Статья подготовлена по результатам разработки гранта МК-3332.2009.6

Принятие Закона Российской Федерации «Об инновационной политике» позволило бы определить стратегию, принципы и порядок формирования и осуществления государственной инновационной политики, роль и место инновационной деятельности в обществе, экономике и государстве.

Базовые принципы государственной инновационной политики в АПК приведены на рисунке 1.

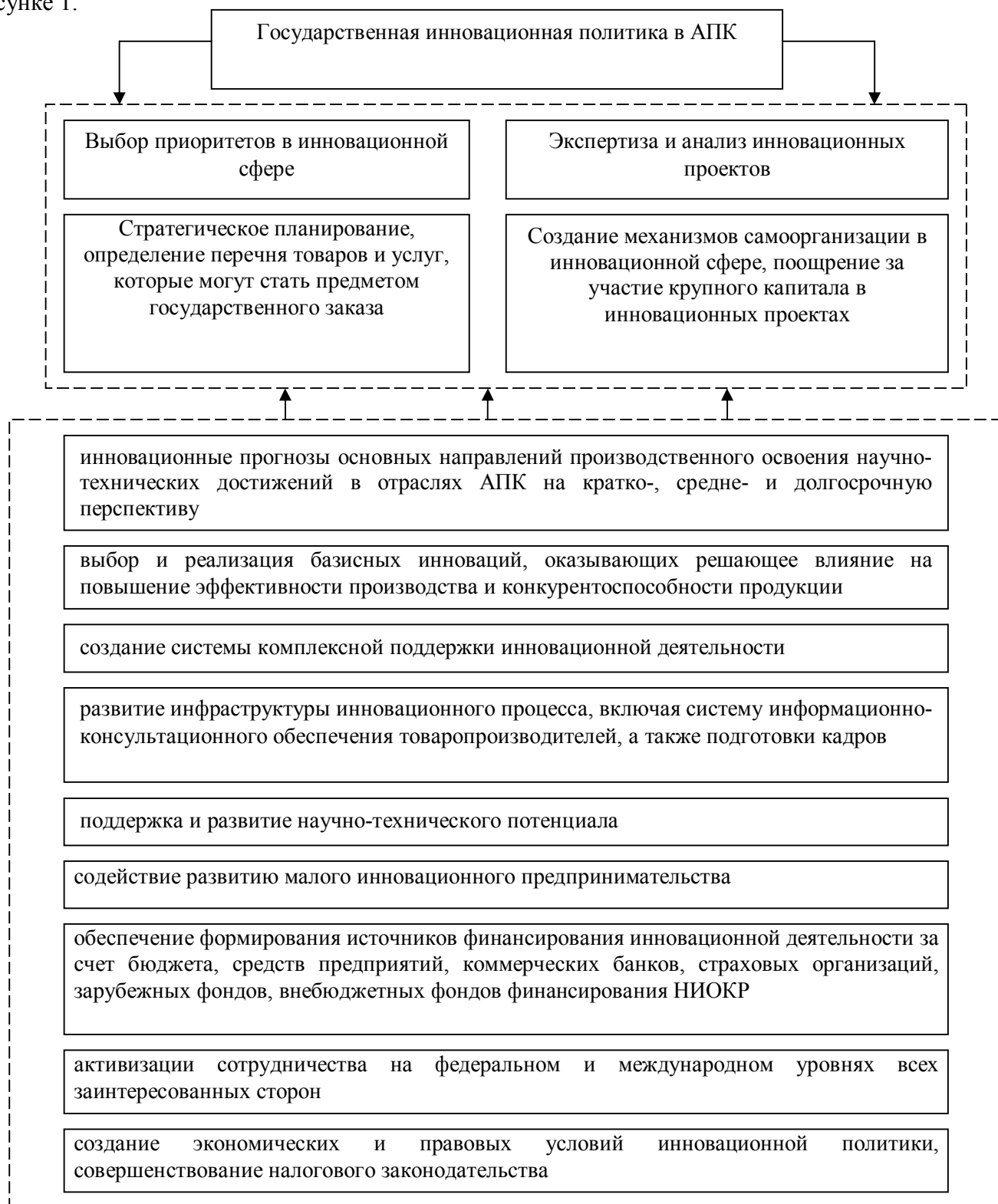


Рисунок 1 - Базовые принципы государственной инновационной политики в АПК

Цели и направления инновационной политики государства определяются особенностью отрасли, ее производственно-экономическим потенциалом и уровнем конкурентоспособности основной продукции.



Рисунок 2 - Группы отраслей народного хозяйства в зависимости от уровня конкурентоспособности продукции

Приоритетные направления реализации государственной инновационной политики в АПК приведены на рисунке 3.



Рисунок 3- Приоритетные направления реализации государственной инновационной политики в АПК

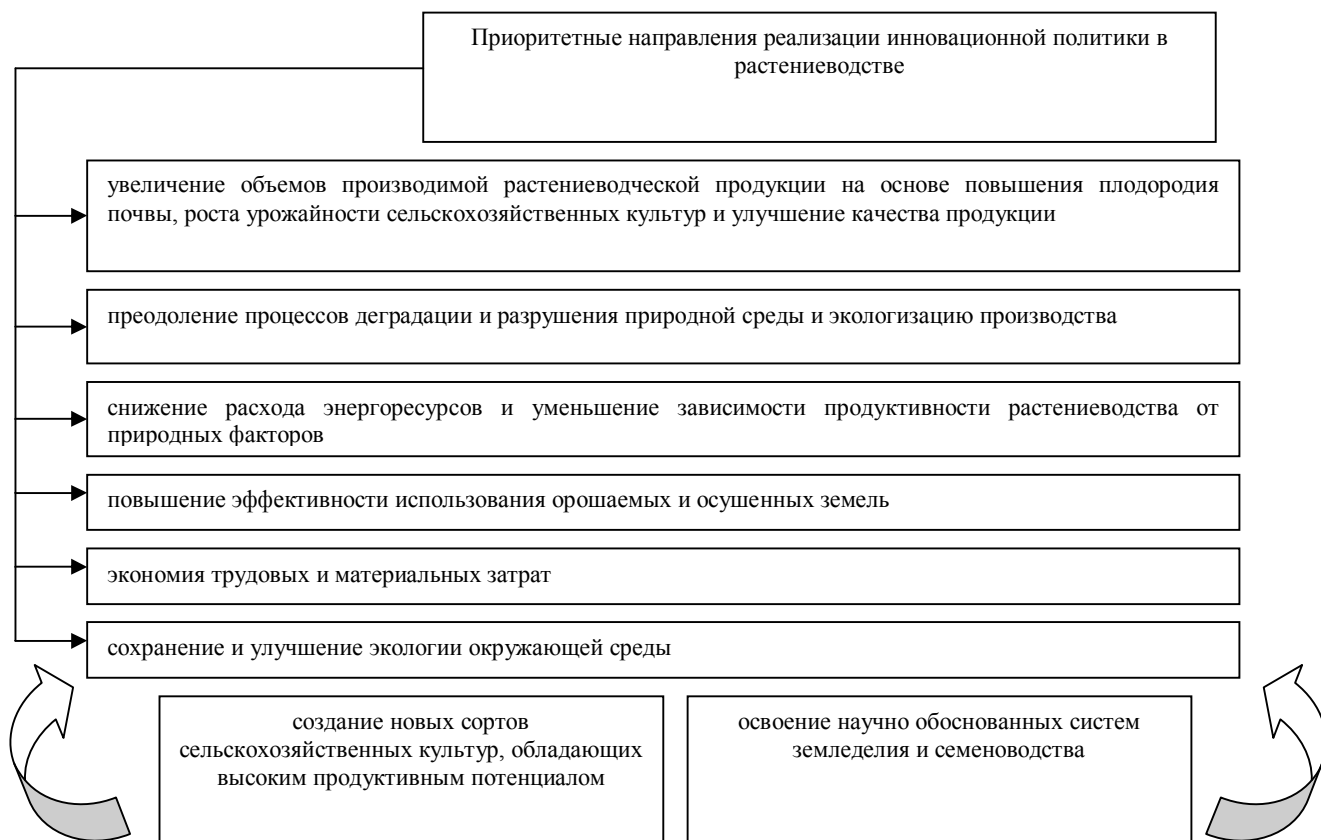
Группы отраслей народного хозяйства в зависимости от уровня конкурентоспособности продукции приведены на рисунке 2.

Особенности современного периода освоения инноваций в АПК заключаются в том, что организация и управление этим процессом все в большей степени перемещается на региональный уровень, в более наукоемкие производства, непосредственно в сферу производства, в крупные объединения корпоративного и холдингового типа.

Особое место в реализации государственной инновационной политики должна занимать организация деятельности информационно-консультационной службы АПК по оказанию помощи сельскохозяйственным товаропроизводителям в освоении научных достижений и передового опыта, как отечественного, так и зарубежного.

Институциональные преобразования в научно-технической сфере АПК должны быть направлены на интеграцию научных организаций с аграрными. Информационно-консультационная служба АПК должно стать инструментом практической реализации научного обеспечения отрасли, способствовать оперативному использованию достижений науки и техники, росту эффективности агропромышленного производства [2].

Развитие инновационных процессов, создание новых форм инновационной деятельности, обоснование методических подходов к формированию научно-технической и инновационной политики должно происходить с учетом региональных особенностей АПК, а также отраслевой специфики. Приоритетные направления реализации инновационной политики в растениеводстве приведены на рисунке 4.



**Рисунок 4 - Приоритетные направления реализации инновационной политики в растениеводстве**

Состояние отрасли животноводства свидетельствует о положительной тенденции в изменении части показателей сельхозпродукции в связи с осуществлением Национального проекта.

Для повышения эффективности производства и конкурентоспособности продукции животноводства необходимо скоординировать работу по разработке и внедрению инноваций со стороны ВУЗов, научно-исследовательских организаций, занимающихся селекционной и

племенной работой. При эффективной поддержке государства отрасль животноводства может обеспечить рынок конкурентоспособной продукцией.

Приоритетные направления реализации инновационной политики в животноводстве приведены на рисунке 5.



**Рисунок 5 - Приоритетные направления реализации инновационной политики в животноводстве**

Перерабатывающие отрасли аграрно-промышленного комплекса России также требуют инновационных преобразований. Доля данной отрасли в производстве ВВП и занятости экономически активного населения, территориальное размещение, специфика сельскохозяйственного сырья создают значительные предпосылки для развития и углубления научных знаний, создания и внедрения в производство передовых современных продуктов и технологий. Показатели инновационной активности и величины затрат на внедрение научных достижений в перерабатывающее производство приведены в таблице 1.

Реализация перспективных инновационных направлений развития в значительной степени зависит от перерабатывающих отраслей АПК, и роли государственной инновационной политики в их деятельности.

**Таблица 1 - Показатели инновационной активности и величины затрат на внедрение научных достижений в перерабатывающее производство\***

Отрасль	Число организаций, осуществлявших технологические инновации					Затраты на технологические инновации, в млн., руб.		
	2003	2004	2005	2006	2007	2005	2006	2007
Производство пищевых продуктов, включая напитки, и табака	400	384	387	407	377	9221,9	11058,7	12698,2

\* данные из статистического сборника Федеральной службы государственной статистики, 2008г.

Основные направления реализации инновационной политики в перерабатывающей отрасли АПК приведены на рисунке 6.



**Рисунок 6 - Основные направления реализации инновационной политики в перерабатывающей отрасли АПК**

Развитие инновационных процессов в перерабатывающих отраслях АПК позволит решить актуальные задачи повышения эффективности отечественного производства, снижения потерь и комплексной переработки сельскохозяйственного сырья, продвижения отечественной сельскохозяйственной продукции на мировых рынках и повышения ее конкурентоспособности.

Таким образом, активная государственная инновационная политика становится необходимым условием успешной разработки и коммерциализации инноваций, основой для достижения устойчивости экономического роста предприятий агропромышленного комплекса.

## ЛИТЕРАТУРА

1. Иванов, В.А. Методологические основы инновационного развития АПК [Текст] / В.А. Иванов // Экономические и социальные перемены: факты, тенденции, прогноз. - № 2. - Режим доступа: <http://esc.vscs.ac.ru/?module=Articles&action=category&catid=4>
2. Шайтан, Б.И. Инновации в АПК и роль службы сельскохозяйственного консультирования [Текст] / Б.И. Шайтан // Материалы Междунар. науч.-практ. конф. «Инновационная деятельность в АПК: опыт и проблемы» (13–14 января 2005 г.). – М., 2005. – С. 207.

**Варакса Наталия Геннадьевна**

Орловский государственный технический университет

302020, г. Орел, Наугорское ш., 40

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

Тел.: (4862) 41-95-35

E-mail: [konfer\\_2005@mail.ru](mailto:konfer_2005@mail.ru)



ВАСИЛЬЕВА М.В.

## НАПРАВЛЕНИЯ РЕАЛИЗАЦИИ ИННОВАЦИОННЫХ МЕХАНИЗМОВ АПК В КРИЗИСНОЙ СИТУАЦИИ<sup>2</sup>

*В статье рассмотрено влияние кризиса на развитие АПК, выделены основные направления инноваций в АПК, определены основные сдерживающие факторы инновационного развития АПК в условиях кризисной ситуации, предложены направления реализации инновационных механизмов АПК в кризисной ситуации.*

**Ключевые слова:** инновационные механизмы, агропромышленный комплекс, кризис.

*In the article influence of crisis on agrarian and industrial complex development is considered, the basic directions of innovations in agrarian and industrial complex are allocated, the basic deterrents of innovative development of agrarian and industrial complex in the conditions of a crisis situation are defined, directions of realisation of innovative mechanisms of agrarian and industrial complex in a crisis situation are offered.*

**Key words:** innovative mechanisms, agriculture, crisis.

В последнее время все больше значимости приобретает оценка влияния кризиса на экономику и становится одной из приоритетных проблем.

Развитие внешнеторговых отношений определяет вектор направления и влияние мирового кризиса на отдельные государства. Одним из способов решения экономических трудностей является поддержание и развитие конкурентоспособного производства, и высокий уровень самообеспечения продовольствием в стране. Результатами начала финансового кризиса стали обвалы фондовых и товарных рынков, что повлекло убытки крупнейших банков и инвестиционных компаний. Произошло снижение потребления промышленных товаров, что, в свою очередь, сказалось на падении цен на сырьевом рынке. На рынке продовольственных товаров, также отразилась эта тенденция, однако рынок сельскохозяйственной продукции функционирует в условиях возрастающего потребления, обусловленного увеличением численности населения мира. Однако кризис привел к дефициту энергоресурсов, росту цен на продовольствие и при сложившейся ситуации если не принять антикризисные меры, то в будущем возникнут проблемы, ставящие сельское хозяйство в зависимость от импорта.

К важнейшим антикризисным мерам следует отнести расширение сферы инновационных процессов. Инновационное развитие АПК достигается за счет роста производительных сил и обеспечивается постоянно расширяющимся использованием более совершенных технологий производства и переработки сельскохозяйственной продукции, улучшенных сортов сельскохозяйственных культур и пород животных, новых машин, прогрессивных организационно-экономических моделей, современных информационных технологий и других нововведений [1].

Анализ научного обеспечения АПК показал, что из общего числа завершенных, принятых, оплаченных заказчиком и рекомендованных к внедрению прикладных научно-технических разработок всего около 3% было реализовано в ограниченных объемах, около 5% - в одном-двух хозяйствах, а судьба 60-70% разработок через 2-3 года была неизвестна ни заказчикам, ни разработчикам, ни потребителям научно-технической продукции.

К сдерживающим факторам инновационного развития АПК под влиянием кризисной ситуации можно отнести следующие (рисунок 1):

- отсутствие соответствующей инфраструктуры инновационной деятельности;
- низкая степень реализации инноваций у товаропроизводителей и др.

<sup>2</sup> Статья подготовлена по результатам разработки гранта МК-3332.2009.6, соисполнитель.

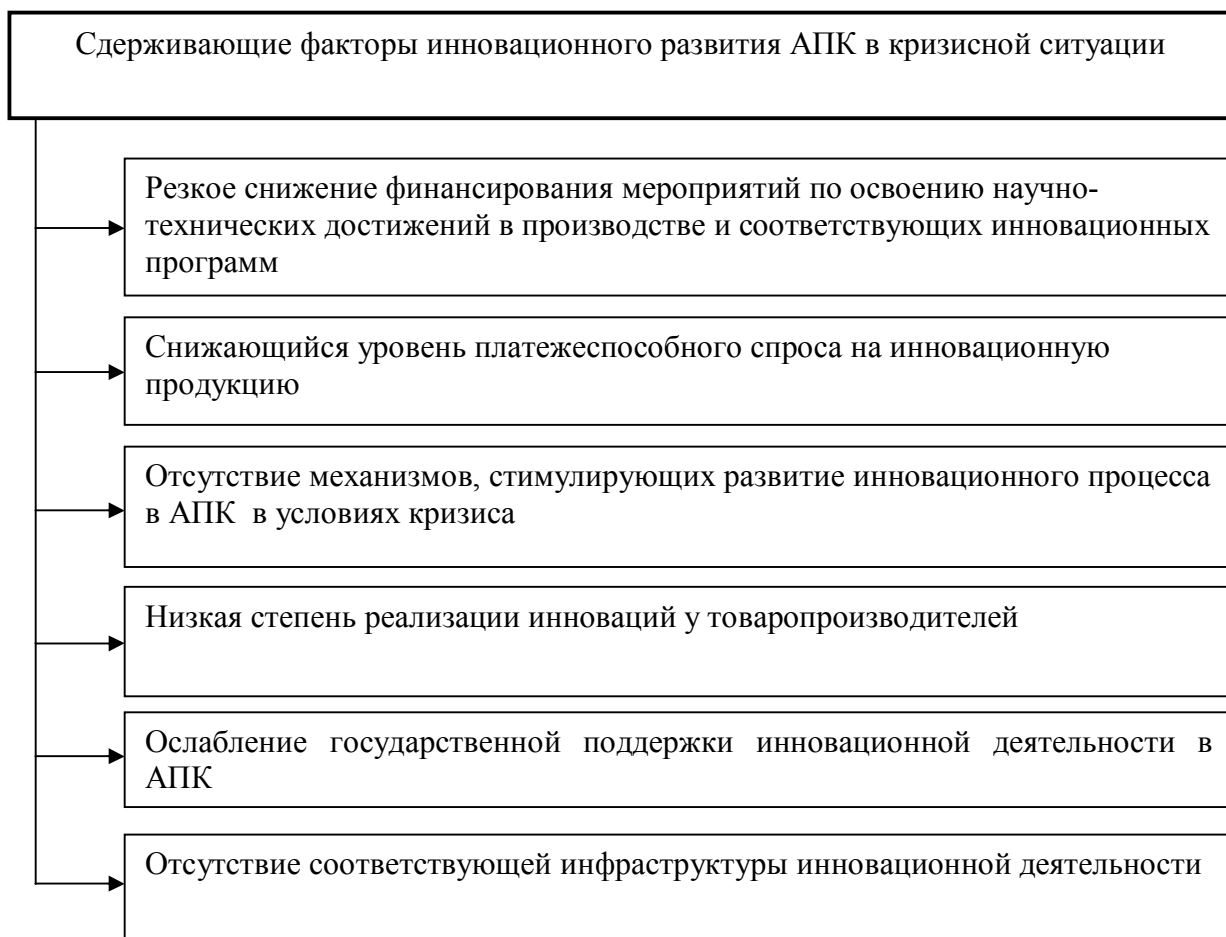


Рисунок 1 - Сдерживающие факторы инновационного развития АПК в кризисной ситуации

Можно выделить следующие основные направления инноваций в АПК (рисунок 2):

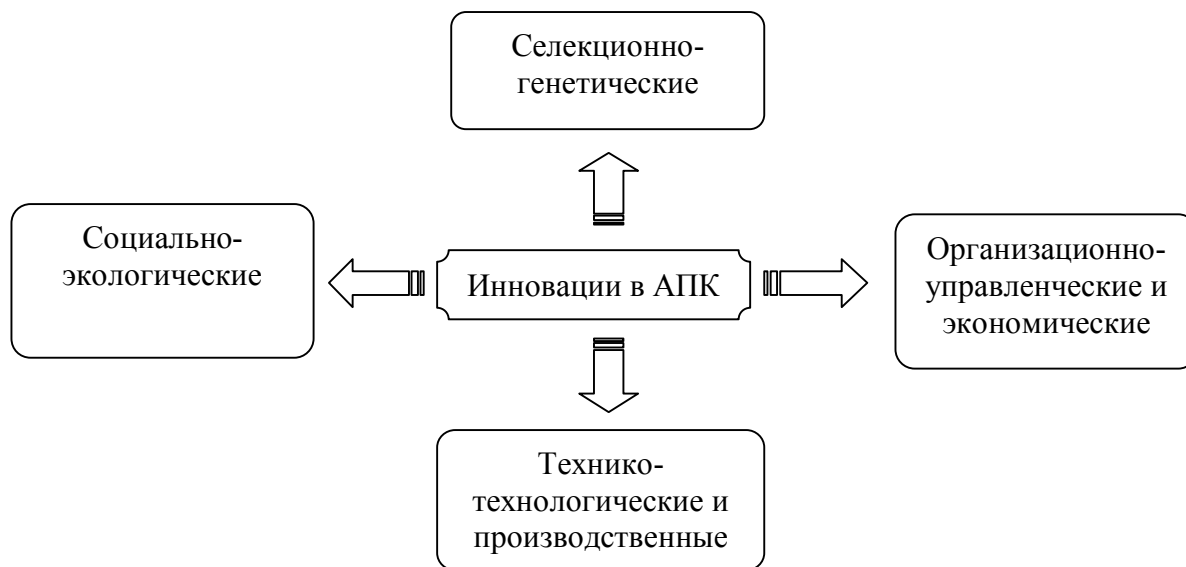


Рисунок 2 – Основные направления инноваций в АПК

Одним из основных направлений инноваций являются селекционно-генетические, включающие:

1. Биотехнологические системы разведения животных с использованием методов геной и клеточной инженерии, направленные на создание и использование новых типов трансгенных животных с улучшенными качествами продуктивности, устойчивыми к

заболеваниям.

2. Создание новых сортов и гибридов сельскохозяйственных растений новых пород, типов животных.

3. Создание растений и животных, устойчивых к болезням и вредителям, неблагоприятным факторам окружающей среды.

Важное значение в развитии инновационного процесса в АПК принадлежит технологической и научно-техническим группам инноваций, которые связаны с индустриализацией производства, механизацией и автоматизацией производственных процессов, модернизацией и техническим перевооружением производства, освоением наукоемких технологий, ростом производительности труда.

В группу организационно-управленческих инноваций и экономических инноваций можно отнести:

- 1 развитие кооперации и формирование интегрированных структур в АПК;
- 2 новые формы технического обслуживания и обеспечения ресурсами АПК;
- 3 создание инновационно-консультативных систем в сфере научно-технической и инновационной деятельности.

В группу социально-экологических инноваций входят:

- формирование системы кадров научно-технического обеспечения АПК;
- улучшение условий труда; решение проблем здравоохранения;
- образования и культуры тружеников села; оздоровление и улучшение качества окружающей среды.

Обеспечение благоприятных экологических условий для жизни, труда и отдыха населения

Обеспечение благоприятных экологических условий для жизни, труда и отдыха населения

В кризисной ситуации меняются направления реализации инновационных механизмов АПК и их взаимосвязи. Ключевое значение приобретают высокие инновационные технологии. В связи с этим можно выделить следующие направления реализации инновационных механизмов АПК в кризисной ситуации (рисунок 3):



**Рисунок 3 – Основные направления реализации инновационных механизмов АПК в кризисный период мирового хозяйства**

Рассмотрим отдельные направления. Для сельскохозяйственного сектора характерен очень высокий уровень риска, что создает большие проблемы и для ученых, и для изобретателей, и для инвесторов, и для внедренческих фирм. Главный способ уменьшения

риска – тщательная научная, технологическая экспертиза выдвигаемых проектов. В настоящее время существуют технологии организации экспертной работы, дистанционной технологии организации мозговых штурмов, базы знаний, экспертные системы и многое другое. Однако сами проблемы стали междисциплинарными, поэтому мнения и оценки отраслевых экспертов часто оказывается недостаточно, требуется привлекать междисциплинарные подходы, чтобы проследить синергетические эффекты. Прототипы систем такого сорта, которые могут быть использованы для решения различных задач, в частности были созданы в Институте прикладной математики им. М.В. Келдыша РАН. В условиях кризиса многие экспертные функции могла бы взять на себя Российская академия наук.

В период кризиса возникает возможность отбора талантливых организаторов, менеджеров и выдающихся исследователей.

Переход к новым технологиям организации инновационной деятельности в АПК. Анализ опыта стран-лидеров в сфере инновационного развития АПК, преуспевших в этой сфере, показывает, что им удалось иначе организовать круг воспроизводства инноваций в сельскохозяйственной сфере. Традиционная схема предусматривает последовательное прохождение соответствующих этапов (рисунок 4).

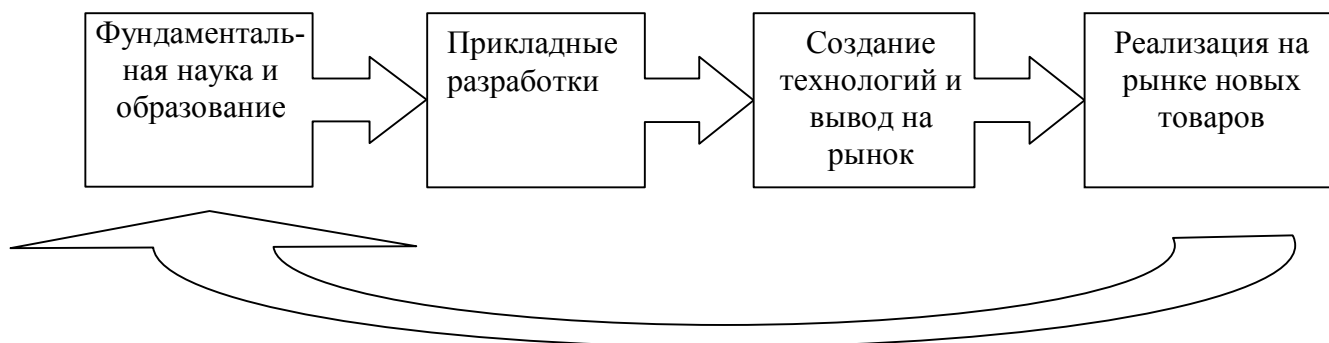


Рисунок 4 – Традиционная (линейная) схема воспроизводственного процесса инноваций

В новой схеме значительная часть работы разных этапов выполняется параллельно (рисунок 5).

Инновационное развитие АПК определяется двумя основными составляющими этого процесса - научными исследованиями и освоением их результатов в производстве. Такому содержанию должно соответствовать построение инновационной системы в целом и мер по обеспечению инновационного развития АПК, т. е. включать и развитие научных исследований, и использование их результатов в производстве.

Непосредственной задачей совершенствования инновационной системы АПК является увеличение аграрного инновационного потенциала. Основу его составляют научно-технические разработки для агропромышленного производства как постоянно пополняемый и возобновляемый источник непрерывно возрастающих возможностей инновационного обновления АПК. Научно-технические достижения определяют зачастую саму возможность перехода к устойчивому развитию АПК, тогда как от осуществления обеспечивающих мер инновационной системы зависит, как быстро такой переход произойдет [2].

Одной из основных задач обеспечивающих блоков инновационной системы АПК является создание благоприятных условий для формирования фонда инноваций и освоения их в производстве при сглаживании существующих различий между получаемыми в производстве результатами и потенциалом научно-технических разработок, имея в виду как имеющийся в наличии и доступный потребителям количественный набор нововведений, так и возможности их улучшать производственные, экономические и другие показатели агропромышленной деятельности.

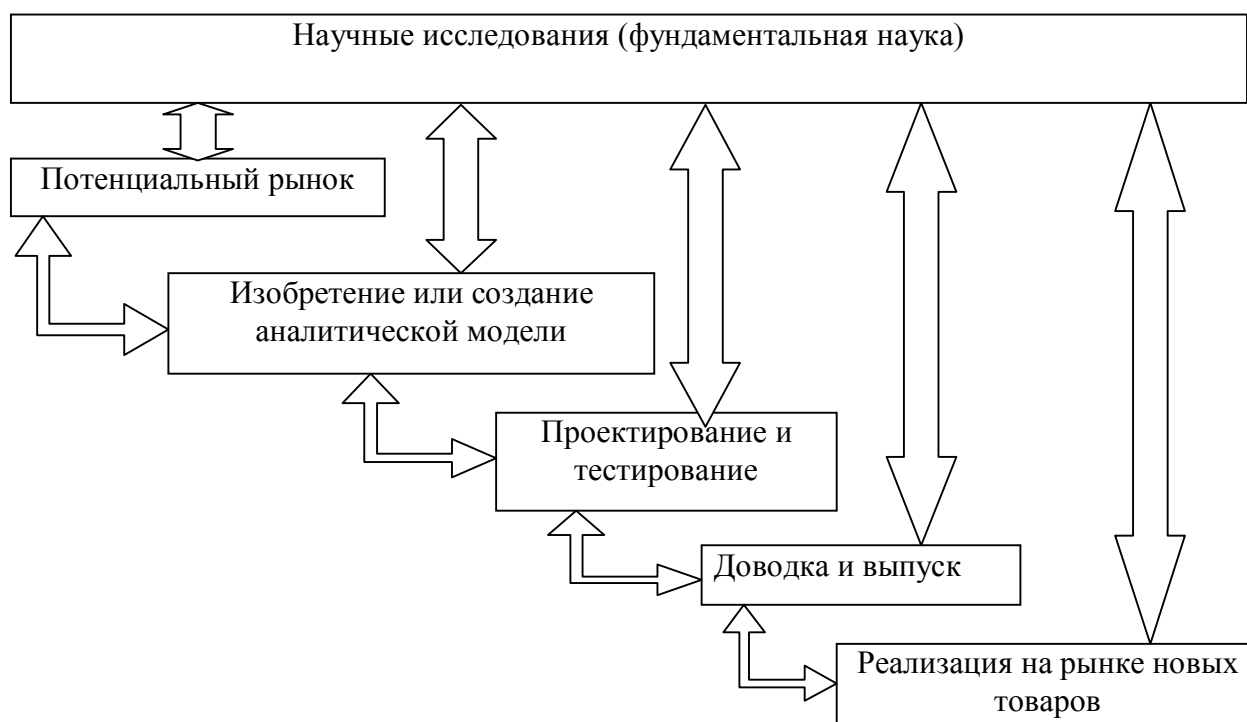


Рисунок 5 – Рекомендуемая (параллельная) схема воспроизводства инноваций в кризисной ситуации

Учитывая тесные внутрисистемные связи и зависимости, необходимо комплексное совершенствование инновационной системы АПК при обеспечении должной пропорциональности и устранении узких мест в ее составе. Особого внимания требует вовлечение в активную инновационную деятельность непосредственных сельхозтоваропроизводителей. Стратегический курс инновационного развития должен способствовать обеспечению финансовыми, материально-техническими ресурсами сельскохозяйственных предприятий.

## ЛИТЕРАТУРА

1. Инновационный императив [Текст] / Ю.С.Елисеев, Г.Г. Малинецкий, А.А.Медведев, А.А.Харин // Будущее России в зеркале синергетики. – М.: Комкнига, 2006. – 272 с.
2. Интернет-ресурс: <http://www.krizis-rus.ru>
3. Интернет-ресурс: <http://www.razvitie-plan.ru>

### Васильева Марина Владимировна

Орловский государственный технический университет  
302020, г. Орел, Наугорское ш., 40

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

Зам. директора Финансово-экономического института по учебной работе, декан Финансового факультета.

Тел.: (4862) 41-95-35

E-mail: [vita\\_977@mail.ru](mailto:vita_977@mail.ru)

МАЛЯВКИНА Л.И., СМАГИНА И.В.

## ИНФОРМАЦИОННОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ МЕНЕДЖМЕНТА В ИНВЕСТИЦИОННО-СТРОИТЕЛЬНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

*Одно из важнейших направлений развития и совершенствования средств обеспечения бизнеса состоит в создании единого экономического информационного пространства, адекватного рыночным механизмам и раскрывающего перед субъектами рынка широкие возможности для выбора оптимальных стратегических и тактических решений по всем направлениям деятельности. Учетное информационное пространство образует функционально обособленную подсистему в управленческой информационной системе, является основой принятия управленческих решений и формируется под воздействием других составляющих информационного пространства.*

**Ключевые слова:** *информационное пространство, экономическое информационное пространство, учетное информационное пространство, инвестиционно-строительная деятельность*

*One of the major directions of development and perfection of means of maintenance of business consists in creation of the uniform economic information field adequate to market mechanisms and opening before subjects of the market ample opportunities for a choice of optimum strategic and tactical decisions in all directions of activity. The registration information field forms functionally isolated subsystem in administrative information system, is a basis of acceptance of administrative decisions and is formed under the influence of other components of an information field.*

**Key words:** *Information field, economic information field, registration information field, investitsionno-building activity*

В условиях мировой глобализация рынков капитала формирование единого информационного пространства страны и ее вхождение в мировое информационное пространство является важнейшей задачей, стоящей перед Россией на современном этапе. В 90-х годах прошлого столетия в России в целях решения данной задачи было принято ряд документов: Федеральные законы «Об информации, информатизации и защите информации» от 20.02.95 г. № 24-ФЗ, «Об участии в международном информационном обмене» от 04.07.96 г. № 85-ФЗ; постановление Правительства РФ «О совершенствовании информационного обеспечения потенциальных инвесторов» от 02.02.96 г. № 80 и др. В них определена государственная политика в сфере формирования информационных ресурсов, участия России в международном информационном обмене в рамках единого информационного пространства, информационного обеспечения инвесторов. Информационное пространство включает целый ряд составляющих: информацию экономики, экологии, политики, социологии и других областей, связанных с жизнедеятельностью человека. Задачи, связанные с решением проблем в области менеджмента хозяйствующих субъектов, осуществляются в основном в экономическом информационном пространстве. Составляющим элементом единого экономического информационного пространства являются данные, предоставляемые системой бухгалтерского учета и отчетности. В постановлении Конституционного суда РФ от 01.04.03 г. № 4-П установлено, что бухгалтерский учет является одной из конституционных гарантий единого рынка и единства экономического пространства как одной из основ конституционного строя Российской Федерации. Профессор Я.В. Соколов отмечает: «Бухгалтерский учет – это не только и даже не столько средство регистрации фактов хозяйственной жизни и отчетности, сколько материал для чтения и принятия решений. Именно бухгалтерский учет предоставляет значительную часть информации, без которой не могут работать экономист и финансист» [2, с. 153]. По свидетельству аналитиков, на долю учетной информации приходится 70-80% общего объема экономической информации, используемой в управлении.

В настоящее время границы учетной информации в экономическом и едином информационном пространстве расширяются в связи с ростом значения информации во всех сферах человеческой деятельности, в том числе хозяйственной; созданием более совершенных средств информационного обеспечения; увеличением скорости распространения теоретических и практических знаний в области информационных технологий; увеличением инвестиций в развитие информационного обеспечения всех сфер деятельности, в том числе экономической [1, с. 21].

Концепция учетного информационного пространства предполагает создание условий для обеспечения учетными данными информационных потребностей всех пользователей в постоянно меняющейся экономической ситуации, к основным из которых следует отнести полноту, ясность, прозрачность отчетности и гарантированный доступ к ней всех заинтересованных пользователей. Гармонизация бухгалтерского учета в международном масштабе создала предпосылки образования единого мирового учетного информационного пространства. Модель информационного пространства может быть адаптирована к различным хозяйственным системам с учетом специфики и их соразмерности и их корпоративности.

В инвестиционно-строительной деятельности осуществляются сложные хозяйственные процессы, связанные с привлечением и использованием средств инвестирования, организацией строительства и возведением объекта строительства. Указанные процессы осуществляются разными субъектами инвестиционной деятельности, функции которых могут выполнять одновременно несколько хозяйствующих субъектов или, напротив один хозяйствующий субъект может выполнять функции нескольких субъектов инвестиционной деятельности. Это требует системности в формировании информации в целях эффективного управления инвестиционно-строительными процессами.

Концепция модели экономического (в том числе учетного) информационного пространства в инвестиционно-строительной деятельности исходит из следующего:

- в инвестиционно-строительной деятельности участвует несколько субъектов, выполняющих разные функции в процессе реализации инвестиционного проекта. Каждый субъект может совмещать функции двух и более субъектов инвестиционной деятельности. Вследствие интеграционных процессов, происходящих в инвестиционно-строительной деятельности, вся эта деятельность может быть реализована в строительной отрасли либо выведена за ее пределы;

- учетные системы субъектов инвестиционной деятельности формируют учетное пространство инвестиционно-строительной деятельности. Учетная система строительной отрасли является сегментом учетного пространства инвестиционно-строительной деятельности и представляет собой интегрированную учетную систему субъектов строительной отрасли;

- учетная система имеет сложную структуру, включающую несколько подсистем, в том числе, подсистему бухгалтерского учета, элементами которой являются финансовый, управленческий и налоговый виды учета. Применительно к информационному пространству учетная система является системой генерации учетной информации. Бухгалтерская учетная система является системой генерации информации финансовой, налоговой и управленческой отчетности;

- в системе генерации информации финансовой, управленческой и налоговой отчетности возникают коммуникативные процессы, характер которых определяется целевой направленностью отчетности, а также организационно-экономическими особенностями инвестиционно-строительной деятельности.

Информационная бухгалтерская учетная система инвестиционно-строительной деятельности как система генерации информации финансовой, управленческой и налоговой отчетности представляет собой совокупность элементов, объединенных единством цели или функционального назначения.

Цель системы – получение достоверной информации, отвечающей задачам качественного информационного обслуживания потребностей всех пользователей для повышения эффективности экономических процессов в инвестиционно-строительной деятельности и экономике в целом.

В строительной отрасли реализуется часть инвестиционно-строительной деятельности – процесс организации строительства (деятельность заказчика) и процесс строительства (деятельность подрядчика). При реализации инвестиционного проекта субъекты строительной отрасли (заказчики, подрядчики), являясь одновременно субъектами инвестиционной деятельности, взаимодействуют с другими субъектами инвестиционной деятельности (инвесторами и застройщиками).

На стороне каждого субъекта может быть несколько хозяйствующих экономических единиц, ведущих бухгалтерский учет и составляющих отчетность. Таким образом, информационная бухгалтерская учетная система инвестиционно-строительной деятельности представляет собой интегрированную систему, включающую учетные системы ее субъектов.

К элементам системы относятся:

- объекты – субъекты инвестиционной деятельности, в учетных системах которых генерируется отчетная информация;

- субъекты – информационные пользователи финансовой, управленческой и налоговой отчетности. Ими могут быть субъекты строительной отрасли, субъекты инвестиционной деятельности в целом, прочие пользователи.

При этом в рамках инвестиционно-строительной деятельности каждый ее субъект, составляющий отчетность, является одновременно объектом и субъектом рассматриваемой системы.

Деятельность инвесторов и застройщиков осуществляется за пределами строительной отрасли, однако она неразрывно связана с деятельностью субъектов строительной отрасли (заказчиков и подрядчиков) инвестиционным проектом, в процессе реализации которого создается объект строительства.

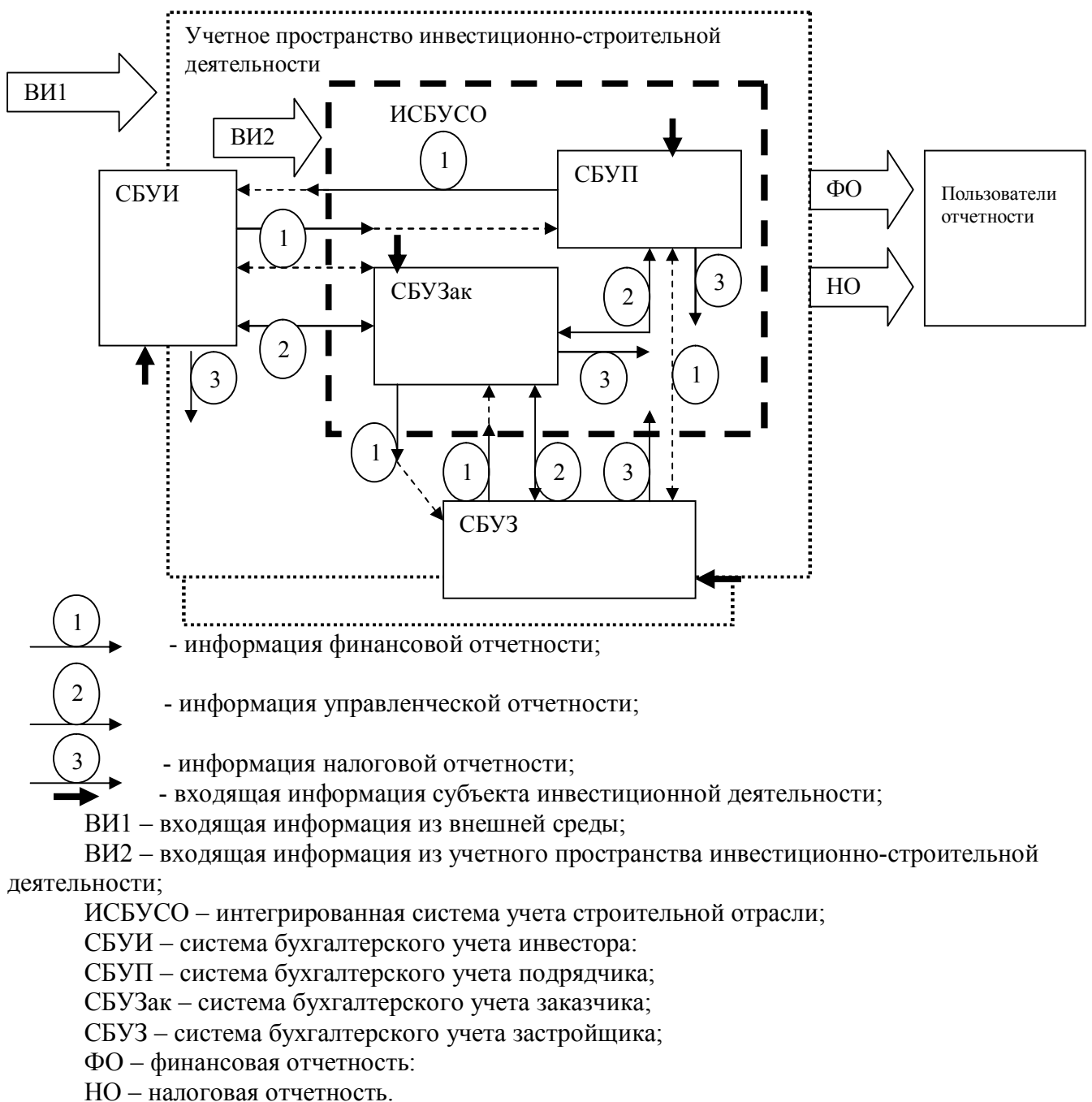
Поэтому целесообразно выделить учетное пространство инвестиционно-строительной деятельности, которое включает учетные системы инвестора и застройщика (в части инвестиций и источников их финансирования) и интегрированную систему бухгалтерского учета строительной отрасли, включающую учетные системы заказчиков и подрядчиков (рисунок 1).

Для структурирования информации в рассматриваемой информационной модели целесообразно выделить три критерии: источник возникновения, назначение и степень обработки (рисунок 2).

Входящая в систему бухгалтерского учета каждого субъекта строительной отрасли информация по источникам возникновения делится на информацию, формируемую в этих субъектах, в учетном пространстве инвестиционно-строительной деятельности (ВИ2), во внешней среде (ВИ1). По назначению из ее состава следует выделить информацию, отражающую действительность (информация о фактах хозяйственной деятельности субъектов; информация о состоянии и развитии инвестиционно-строительной деятельности; вся совокупность экономической, социальной, политической и др. информации из внешней среды), и управляющую информацию.

Информация, отражающая действительность, преобразуется в бухгалтерской учетной системе субъекта посредством первичного учета в первичную информацию, носителем которой выступают первичные документы. Под воздействием управляющей информации (стандарты бухгалтерского учета и отчетности, Налоговый кодекс РФ, отраслевые инструкции, учетная политика организации и др.) первичная информация трансформируется во вторичную путем применения методов, разрабатываемых в рамках финансового, управленческого и налогового учета. Носителями вторичной информации являются регистры (бухгалтерские, налоговые).





*Рисунок 1 – Модель интегрированной информационной системы бухгалтерского учета инвестиционно-строительной деятельности*

На последнем этапе в каждой подсистеме бухгалтерского учета происходит сжатие вторичной информации с целью получения выходной информации – финансовой, управленческой и налоговой отчетности.

Система генерации информации финансовой, управленческой и налоговой отчетности представляет собой совокупность объектов, создающих соответствующую информацию, и субъектов, воспринимающих эту информацию, а также взаимосвязи между ними. Информация имеет смысл и может быть оценена только при информационном взаимодействии ее производителя и потребителя (коммуникативный процесс).

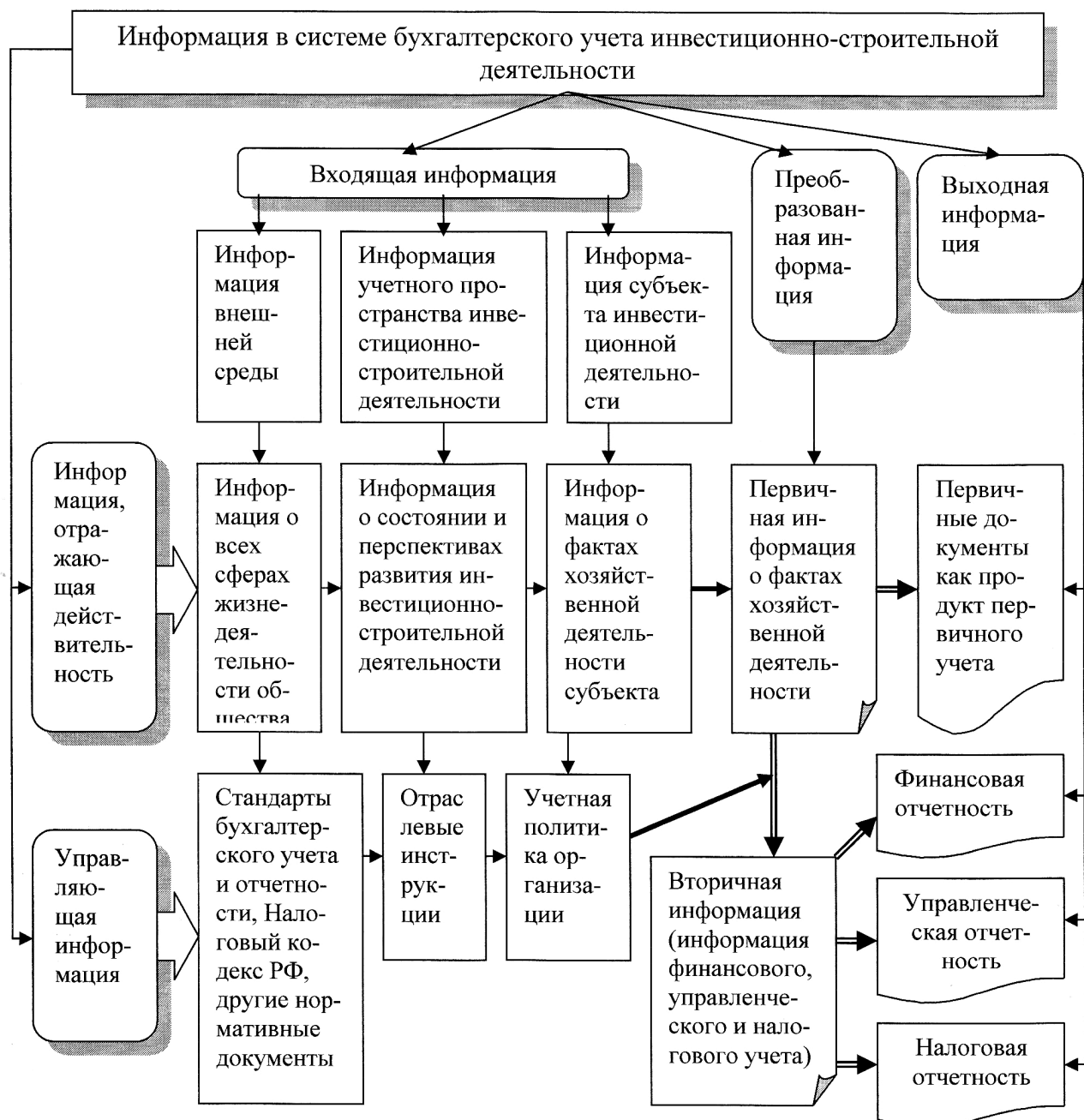


Рисунок 2 – Структура информации в системе бухгалтерского учета инвестиционно-строительной деятельности

Для характеристики коммуникативных процессов в предлагаемой модели интегрированной информационной системы бухгалтерского учета инвестиционно-строительной деятельности целесообразно сгруппировать их в зависимости от следующих факторов:

- адресование сообщений (адресаты);
- интенсивность информационного взаимодействия;
- границы информационного взаимодействия.

По адресатам коммуникативные процессы делятся на:

- аксиальные – при которых имеется конкретный получатель информации;
- ретиальные, предполагающие передачу сигналов, адресованных некоторому множеству возможных приемников информации.

В качестве границ информационное взаимодействие, исходя из целей настоящего исследования, следует выделить учетное пространство инвестиционно-строительной деятельности и внешнюю среду – единое учетное информационное пространство.

Предлагаемая модель предполагает комбинацию аксиальных и ретиальных, активных и пассивных коммуникативных процессов, которая определяется разной целевой направленностью формируемой в системе единого бухгалтерского учета отчетности, а также организационно-экономическими особенностями инвестиционно-строительной деятельности (таблица 1).

Таблица 1 – Характеристика коммуникативных процессов в системе генерации информации финансовой, управленческой и налоговой отчетности в зависимости от адресатов и интенсивности информационного взаимодействия

Информация по видам отчетности	В рамках учетного информационного пространства инвестиционно-строительной деятельности		В рамках единого учетного информационного пространства	
	Аксиальные	Активные	Ретиальные	Пассивные
Информация финансовой отчетности	Аксиальные	Активные	Ретиальные	Пассивные
Информация управленческой отчетности	Аксиальные	Активные	-	-
Информация налоговой отчетности	-	-	Аксиальные	Пассивные

В системе генерации информации финансовой отчетности выходная информация предназначается для множества возможных пользователей, вследствие этого информационное взаимодействие на уровне единого учетного информационного пространства носит ретиальный пассивный характер.

Вместе с тем в рамках инвестиционно-строительной деятельности в связи с ограниченностью потенциальных инвесторов и действующих субъектов строительной отрасли, особенно на региональном уровне, возникают активные аксиальные коммуникативные процессы, когда инвесторы на основе информации финансовой отчетности выбирают конкретных субъектов строительной отрасли для реализации инвестиционного проекта.

При принятии управленческих решений ему необходима информация об объемах и сроках инвестирования, об объемах строительно-монтажных работ и сроках их выполнения и др. Данная информация формируется в управленческом учете каждого участника инвестиционного проекта и передается заказчику.

Полученная информация как продукт управленческого учета субъектов в управленческом учете заказчика является первичной и подлежит дальнейшей обработке. В свою очередь, заказчик информирует инвестора и застройщика о ходе строительства, подрядчика – об обеспеченности строительства материальными ресурсами и оборудованием и т.д., данная информация является первичной в подсистеме управленческого учета субъектов.

В результате, субъекты инвестиционной деятельности являются производителями информации управленческой отчетности и, одновременно, пользователями управленческой отчетности других субъектов.

Формы, содержание и сроки представления управленческой отчетности определяет заказчик. Именно через управленческую составляющую бухгалтерской учетной системы заказчик осуществляется взаимодействие субъектов инвестиционной деятельности.

Таким образом, информационное взаимодействие в связи с генерированием и использованием информации управленческой отчетности в рамках учетного поля инвестиционно-строительной деятельности носит аксиальный активный характер.

Проведенное исследование показывает, что в инвестиционно-строительной деятельности осуществляются сложные хозяйственные процессы, обусловленные:

- назначением строительства как сферы реализации инвестиций в основной капитал;  
- участием одновременно или в комбинации нескольких субъектов инвестиционной деятельности с различными функциональными задачами: инвесторов, заказчиков, застройщиков, подрядчиков, в том числе генеральных подрядчиков, субподрядчиков и других участников, совмещающих две и более разных функций.

Сложная система взаимоотношений между субъектами инвестиционной деятельности проявляется в системе показателей, формируемых в учетных системах субъектов в рамках одного инвестиционного проекта.

Такая ситуация требует системного подхода к организации системы бухгалтерского учета инвестиционно-строительной деятельности, которая у каждого субъекта – участника этой системы – представляется не как обособленный учет, а как конкретный участок общей интегрированной системы учета.

## **ЛИТЕРАТУРА**

1. Поленова, С.Н. Этапы реформирования бухгалтерского учета и отчетности в России [Текст] / С.Н. Поленова // Международный бухгалтерский учет. - 2006. - № 4. - С. 21-29.
2. Ришар, Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика [Текст] / Пер. с французского под ред. Я.В. Соколова. - М.: Финансы и статистика, 2000. - 160 с.
3. Соколов, Я.В. Моделирование и его роль в бухгалтерском учете [Текст] / Я.В. Соколов // Бухгалтерский учет. - 1996. - № 6. – С. 3-7.
4. Рожнова, О.В. Финансовый учет. Теоретические основы методологический аппарат [Текст] / О.В. Рожнова. – М.: Экзамен. 2003. – 320 с.

### **Малявкина Людмила Ивановна**

Орловский государственный институт экономики и торговли

302028, г. Орел, ул. Октябрьская, д. 12

Доктор экономических наук, профессор, зав. кафедрой «Информационные технологии в экономике»

Тел.: (4862) 54-12-16

E-mail: fevr20@orel.ru

### **Смагина Ирина Валерьевна**

Орловский государственный институт экономики и торговли

302028, г. Орел, ул. Октябрьская, д. 12

Кандидат экономических наук, старший преподаватель кафедры «Информационные технологии в экономике»

Тел.: 89066639637

E-mail: fevr20@orel.ru

### **Попова Л.В., Дрожжина И.А., Маслов Б.Г.**

**Оценка и налогообложение недвижимого и другого имущества предприятий: методика и практика:** учебно-методическое пособие. – М.: Дело и Сервис, 2009. – 512 с.

#### **Гриф УМО**

В учебно-методическом пособии представлены теоретические и практические аспекты оценки недвижимого и другого имущества предприятий различных форм собственности доходным, сравнительным и затратным подходами. На примерах показаны современные методы проведения оценки различных объектов. Рассмотрена методика исчисления имущественных налогов с организаций в историческом разрезе и на современном этапе, а также проведен анализ зарубежного опыта налогообложения имущества.



ЧЕРНОВА А.В., ЧЕРНОВ А.Г.

## ОЦЕНКА ЭКОНОМИЧЕСКОГО РИСКА ПРИ ИНВЕСТИРОВАНИИ ИННОВАЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЙ АПК

*В статье предлагается авторская научная методика оценки экономического риска потенциальных инвесторов в зависимости от фактической результативности работы отраслей АПК.*

**Ключевые слова:** экономический риск, инвестирование, инновационная деятельность

*In article the author's scientific technique of an estimation of economic risk of potential investors depending on actual productivity of work of branches of agrarian and industrial complex is offered*

**Key words:** economic risk, investment, innovative activity

Процесс инвестирования инновационной деятельности предполагает анализ денежной, товарной и производственной фаз с определением экономического риска инвестора. Потенциальный инвестор, финансирующий прикладные исследования по разработке моделей качества производственных ресурсов должен знать о степени экономического риска вложения средств на создание конкурентоспособной продукции. Такая продукция может появиться на рынке или в результате разработки нового поколения техники, или же после модернизации выпускаемой продукции.

Величина экономического риска в значительной мере зависит от фактической результативности научного сектора агропромышленного предприятия при проведении прикладных НИР и выполнении ОКР. Известно, что фактическая результативность работы любой из научно-технических организаций в целом по отрасли АПК определялась величиной в пределах 30-50%, что можно выразить коэффициентом  $\gamma=0,4$ . В этой связи для потенциального инвестора имеет большой практический интерес возможность определить расчетным путем фактическую результативность работы научного сектора предприятия. Такой расчет следует произвести по формуле:

$$r = \frac{\sum R + (H2 - H1) * \gamma}{\sum_{i=1}^I Qi}, \quad (1)$$

где  $\gamma$  - коэффициент фактической результативности работы научного сектора,

$\sum R$  - суммарные затраты по законченным работам, принятым (рекомендованным)

для внедрения в производство;

$H1$  - незавершенное производство на начало анализируемого периода времени, руб.;

$H2$  - незавершенное производство на конец анализируемого периода времени, руб.;

$I$  - число лет анализируемого периода времени;

$Qi$  - фактические затраты на исследования и разработки за  $i$ -тый год, руб.

Коэффициент фактической результативности работы, определяемый по отчетным данным балансов за ряд предшествующих лет, позволяет количественно оценить результаты их деятельности с учетом переходящих объемов работ (незавершенного производства) на начало и конец анализируемого периода времени. Зная данный коэффициент фактической результативности научно-технической организации, потенциальный инвестор получает возможность прогнозировать потери средств, которые в принципе неизбежны. Неизбежные потери средств определяются по формуле:

$$F = (1 - r) * S, \quad (2)$$

где  $F$  - возможные потери средств при инвестициях, руб.;

$г$  - коэффициент фактической результативности работы;

$S$  - затраты на исследования и разработки в перспективном периоде времени, руб.

При прогнозировании экономического риска инвестора целесообразно применять метод экстраполяции, в основу которого положено распространение полученных знаний фактической результативности работы научного сектора предприятия из сферы их анализа на перспективу. Возможные изменения в тематике работы и научно-технического потенциала предприятия могут быть учтены путем экспертных оценок, что дает возможность уточнить результаты прогнозов [1].

В сферу экспертных оценок при прогнозировании результативности работы научного сектора предприятия целесообразно включить следующие направления исследования: - выявление конкурентоспособности разработанных моделей идентификации качества производственных ресурсов; - соответствие получаемых результатов от проводимых исследований и разработок поставленным целям; - определение степени использования научно-технического потенциала АПК.

По итогам экспертных оценок можно уточнить величину результативности работы научного сектора, прогнозируемой на перспективу методами экстраполяции.

По существу произойдет экстраполяция монопольных решений при разработке моделей качества различной сложности. Негативное воздействие оказывает отсутствие конкуренции, состязательное и на конкурсных началах. Следовательно, нужны новые, адекватные рыночным условиям методы работы, которые бы уменьшали экономический риск инвестиций в инновационную деятельность предприятия.

В условиях, когда потенциальный инвестор располагает сведениями о фактической результативности работы интересующего его научного сектора предприятия, в его задачу входит повышение конкурентоспособности новой продукции, для создания которой он должен профинансировать проведение исследований и разработок. Диапазон инвестируемых работ целесообразно ограничить рамками инвестиционной деятельности.

Затраты на инновационную деятельность составляют не более 1/3 расходов на исследования и разработки, поэтому целесообразно привлечь к работе на конкурсных началах научные секторы нескольких предприятий. Количество дополнительных вариантов работ следует определять по формуле:

$$m \leq \frac{1-r}{a+b}, \quad (3)$$

где  $m$  - количество дополнительных вариантов работ;

$a$  - коэффициент затрат на разработку одного варианта проекта (прикладной НИР);

$b$  - коэффициент затрат на один вариант работ по моделированию качества производственных ресурсов:

$$a = 0,01-0,05; b = 0,1-0,5.$$

Число дополнительных вариантов работ при  $г=0,4$  равно:

$$m \leq \frac{1-0,4}{0,03+0,25} \leq 2.$$

Общее число вариантов (с учетом дополнительных) устанавливается по формуле:

$$n \leq 1 + \frac{1-r}{a+b}. \quad (4)$$

Следовательно, при  $г=0,4$  общее число вариантов работ, выполняемых на конкурсных началах будет  $n=3$ .

Вероятность получения положительных результатов при решении проблемы моделирования качества по итогам инновационной деятельности можно рассчитать по формулам сложения (объединения) событий, направленных на достижение общей цели.

Так, например, для трех научных секторов агропромышленных предприятий с фактической результативностью работы  $r_1=0,4$ ,  $r_2=0,5$ ,  $r_3=0,3$  привлеченных к решению проблемы моделирования затратного механизма на конкурсных началах, искомая вероятность составляет:

$$P(r_1+r_2+r_3)=p(r_1)+p(r_2)+p(r_3)-p(r_1r_2)-p(r_1r_3)-p(r_2r_3)+p(r_1r_2r_3)=0,4+0,5+0,3-0,4*0,5-0,4*0,3-0,5*0,3+0,4*0,5*0,3=0,79.$$

Если вероятность достижения положительных результатов увеличилась почти в два раза, то затраты, связанные с конкурсным выполнением работ, возросли лишь на 56%. Они вызваны проведением двух дополнительных вариантов работ в сфере инновационной деятельности. Кроме того, отпала необходимость загружать, как минимум дважды отдел информации предприятия работами по разработке и внедрению новых моделей идентификации качества – производственных ресурсов, причем дополнительные варианты работ в основном связаны с затратами интеллектуального труда.

В результате многовариантного проведения на конкурсных началах инновационной деятельности предприятия и повышения ее результативности до коэффициента близкого к значению  $r=0,8$  (в приведенном выше примере  $r=0,79$ ), только одна из пяти разработок может закончиться с отрицательным результатом. Это в значительной мере снижает экономический риск потенциального инвестора, хотя он и остается в пределах 20%.

Анализ показывает, что уменьшение экономического риска потенциального инвестора при увеличении результативности работы в 2 раза определяется коэффициентом  $\mu$ , который рассчитывается по формуле:

$$\mu = \frac{F_1}{F_2} = \frac{0,6S}{0,2S} = 3.$$

Следовательно, экономический риск потенциального инвестора уменьшился в 3 раза при росте результативности работы примерно в 2 раза и 56% дополнительных затрат, связанных с конкурсным осуществлением инновационной деятельности. В регионе имеется достаточное число предприятий, результативность научной деятельности которых выше средней величины ( $r=0,4$ ). Очевидно, что потенциальный инвестор будет подбирать именно таких исполнителей работ. Выполнение этих работ на конкурсных началах позволит уменьшить экономический риск потенциального инвестора, то есть фактор инвестирования. Так, например, если к работе на конкурсных началах приступят два научных сектора с коэффициентом результативности  $r_1=0,5$  и  $r_2=0,6$ , то вероятность достижения положительных результатов определится из следующего расчета:

$$P(r_1+r_2)=p(r_1)+p(r_2)-p(r_1r_2)=0,5+0,6-0,5*0,6=0,8.$$

Полученное значение вероятности достаточно высокое и может служить для конкурсного отбора предприятий.

Участие в конкурсе вызывает конкуренцию в достижении наиболее значительных результатов научно-технической деятельности. Это, естественно, повышает целеустремленность разработчиков моделей идентификации качества производственных ресурсов, активизирует исследовательский поиск, побуждает к максимальному использованию научно-технического потенциала. Отсюда следует, что не всегда применима экстраполяция коэффициента фактической результативности работы на перспективу. Не следует исключать положение, когда на основе экспертных оценок коэффициент результативности работы может быть уточнен анализом имеющегося научно-технического потенциала и другими факторами интенсификации исследовательского поиска. Тогда экстраполируемая результативность работы может быть значительно выше, а экономический риск потенциального инвестора соответственно уменьшится. Например, при результативности  $r=0,6$  и  $r=-0,65$  вероятность достижения положительных результатов будет следующая:

$$P(R_1+R_2)=p(r_1)+p(r_2)-p(r_1r_2)=0,6+0,65-0,6*0,65=0,86.$$

При этом расходы на дополнительные варианты работ составят всего 28% в соответствии с приведенными выше соотношениями затрат на основные и промежуточные

результаты выполнения работ по моделированию качества производственных ресурсов. Экономический риск потенциального инвестора уменьшится до 14% от стоимости одной разработки, проводимой в отраслях агропромышленного комплекса.

При этом соотношение затрат на инновационную деятельность дают возможность расширить общее число участников в конкурсном выполнении работ. С учетом дополнительных вариантов работ количество участвующих в конкурсе может увеличиться до трех научных секторов предприятий, а именно:

$$n \leq 1 + \frac{1-r}{a+b} \leq \frac{1-0,6}{0,02+0,15} \leq 3.$$

Однако привлечение к конкурсу такого числа исполнителей работ не представляется достаточно мотивированным. Их ограничение до двух участников безусловно позволит получать дополнительную экономию средств при инвестициях в инновационную деятельность. Экономия средств составит примерно 17% затрат на одну разработку. В то же время конкурсное выполнение двух вариантов прикладных НИР позволит существенно повысить прогнозируемую результативность инновационной деятельности предприятия и соответственно уменьшить экономический риск инвестора. Известно, что на организацию широкомасштабного освоения производства новой технологии требуется инвестиций во много раз больше, чем на инновационную деятельность, на моделирование качества производственных ресурсов. Причем, инвестор неизбежно пойдет на такого рода инвестиции, ибо он заинтересован, как можно быстрее выйти на рынок с конкурентоспособной продукцией. Однако эти же соотношения в затратах могут привести и к неправильным выводам, необоснованным управленческим решениям [2]. Например, провести конкурс только по окончании разработки, после испытаний вариантов опыта. Результаты конкурса при этом станут известны через определенный временной интервал, а стоимость работ будет примерно в 3 раза выше, чем при инвестициях в инновационную деятельность. Отсюда становится понятным явное нежелание инвесторов участвовать в финансировании инноваций, если не будут предложены меры и не получат развития методы по уменьшению экономического риска. Именно поэтому повышение конкурентоспособности продукции на основе инновационной активности предприятия, оценки качества их производственных ресурсов зависит от уровня ее наукоемкости, а также использования современных инновационных технологий в отраслях АПК.

## **ЛИТЕРАТУРА**

1. Васильева, М.В. Инновационные механизмы развития АПК на макро-, мезо и микроуровнях [Текст] / М.В. Васильева // Экономические и гуманитарные науки. – 2009.- №9. – С. 38-42
2. Сергиенко, Я.В. Инновационно-инвестиционный потенциал региональной экономики [Текст] / Я.В. Сергиенко, С.А. Андросова // Известия ОрелГТУ Серия «Социально-экономические и гуманитарные науки». – 2009. - №3- С. 87-90

### **Чернова Анна Васильевна**

Российский университет кооперации (СФ)  
214018, г. Смоленск, проспект Юрия Гагарина, дом 58  
Доктор экономических наук, профессор кафедры «Экономика и бухгалтерский учет»  
Тел.: (4812) 64-56-59,  
E-mail: ecбу@sfruk.ru

### **Чернов Андрей Геннадьевич**

Российский университет кооперации (СФ)  
214018, г. Смоленск, проспект Юрия Гагарина, дом 58  
Кандидат экономических наук, доцент кафедры «Экономика и бухгалтерский учет»  
Тел.: (4812) 64-56-59,  
E-mail: ecбу@sfruk.ru



СКВОРЦОВА Н.А., ПОТАПОВА Е.В.

## ПОСТРОЕНИЕ МОДЕЛИ СИНЕРГИИ НА ОСНОВЕ ИННОВАЦИОННО-ИНВЕСТИЦИОННЫХ ФАКТОРОВ ПРЕОБРАЗОВАНИЯ ЭКОНОМИКИ

*Инновации при соответствующем инвестировании все более становятся основополагающими факторами экономического роста. Модель, лежащая на стыке экономики, социальной психологии и социологии, решается относительно переменной, в качестве которой используется человеческий капитал, внешнее социальное давление на регион. В современных условиях, именно инвестиции способны заметно увеличить объемы валового внутреннего продукта, регионального продукта и существенно пополнить местные бюджеты. Таким образом, первостепенной задачей элементов инфраструктуры становится создание и поддержание устойчивых хозяйственных связей между экономическими субъектами.*

**Ключевые слова:** инновации, инвестиции, местные бюджеты, экономические субъекты

*Under corresponding investment innovations are becoming the fundamental factors of economic growth.. Model cross-disciplinary of economics, social psychology and sociology is solved relative to a variable which is represented by human capital and external social pressure on the region. In modern conditions it is the investments that are able to increase the GDP, regional product and regional budgets. Thus, the paramount task of infrastructure elements is creation and maintenance of steady economic relations between economic units .*

**Key words:** innovations, investments, regional budgets, economic units

Опыт мирового экономического развития убедительно свидетельствует о том, что глубокие эффективные преобразования экономики возможны лишь при активном использовании ключевых достижений научно-технического прогресса и формировании нового механизма управления нововведениями на всех уровнях народного хозяйства. Инновации при соответствующем инвестировании все более становятся основополагающими факторами экономического роста. Возрастающее значение инноваций, как факторов экономического развития, объясняется объективными тенденциями, проявившимися в высокоразвитых промышленных странах. На мировых рынках произошли глубокие структурные изменения, связанные с насыщением стандартными изделиями промышленных отраслей, снижением спроса на реализуемую продукцию, что привело к необходимости освоения новых рынков с помощью инноваций. Вместе с усилением тенденции к международному переплетению рынков, динамика регионального развития стала значительно сильнее воздействовать на национальные рынки. Возросшая интенсивность международного разделения труда индуцировала растущий инновационный нажим, что, в свою очередь, привело к глобальному конкурентному воздействию отдельных инновационных достижений.

Безусловно, положительно оценивая происходящие изменения в данной сфере, объективно следует признать, что ни достигнутый уровень, ни отраслевая и территориальная структура инвестиций пока ещё не соответствуют заявленным Правительством Российской Федерации широкомасштабным задачам социально-экономического развития страны.

Модель, лежащая на стыке экономики, социальной психологии и социологии, решается относительно переменной, в качестве которой используется человеческий капитал, имеющий такие характеристики, как уровень высшего образования, дополнительное бизнес-образование, наличие ученой степени, опыт исследовательской и опытно-конструкторской деятельности и т.д.

Дополнительно необходимо учитывать также изостатический характер модели, т.е. внешнее социальное давление на регион. По сути, это давление заключается в интенсивном взаимодействии с жителями региона, работниками (инновационных и неинновационных) предприятий, организаций, которые входят в состав кластеров, тех людей, их групп и

организаций, которые заинтересованы в каких-либо действиях со стороны анализируемого региона.

Устойчивый рост инвестиций в регионах – это реальный путь повышения их экономического потенциала, решения многих социальных проблем. В современных условиях именно инвестиции способны заметно увеличить объемы валового внутреннего продукта, регионального продукта и существенно пополнить местные бюджеты. Для большинства российских территорий рост инвестиций есть возможность укрепить конкурентные преимущества, завоевать новые экономические ниши, раскрыть инновационный потенциал [3].

В России за последние годы созданы базовые условия для масштабного обновления производственных, инфраструктурных и социальных фондов, эффективного развития всей экономики и собственно роста уровня жизни граждан. На федеральном и региональном уровнях сформированы государственные подходы к развитию инвестиционного процесса, создана необходимая правовая база, найдены инструменты и методы стимулирования инвесторов, в том числе, посредством конкретной государственной поддержки.

Основными задачами инвестиционной политики для всех уровней власти и государства в целом являются снятие инфраструктурных ограничений и создание благоприятного инвестиционного климата, включая уничтожение административных барьеров, развитие финансовой, банковской инфраструктуры, устранение коррупции и поборов в органах государственной власти и в органах местного самоуправления, повышение объективности, эффективности работы судебной и правоохранительной систем. Не менее важно объединить усилия регионов и центра, сосредоточив ресурсы на ключевых направлениях.

В 2007 году прошел конкурс, и были отобраны первые проекты, для реализации которых предусмотрено выделение средств Фонда. Вместе с тем за короткий период выявился ряд проблем, тормозящих его работу: в истекшем году Фонд так и не удалось «распечатать» [3].

Сегодня привлечение инвестиций в реальный сектор экономики региона – вопрос его выживания. Будут инвестиции – будет развитие реального сектора, а следовательно, будет и экономический подъем. Не удастся привлечь – неминуемо умирание производств, деградация экономики, обнищание страны, социальные взрывы и прочие сопутствующие явления. Любое, даже самое незначительное, повышение инвестиционной привлекательности – это дополнительные средства, позволяющие сделать шаг к выходу из кризиса.

Обобщая накопленный опыт, привлекая экспертов и пользуясь собственным здравым смыслом, можно выделить ряд факторов, оказывающих наибольшее влияние на предпочтения инвесторов. Также необходима оптимизация процедур оценки проектов, поступающих в Инвестиционный фонд.

Для многих российских регионов-середняков жизненно важным является вопрос подготовки крупных инфраструктурных проектов с привлечением консалтинговых структур. Проблема заключается в том, что чем масштабнее проект, тем дороже стоят услуги о его предварительной проработке. Но только подготовка бизнес-плана и другой необходимой документации по этому проекту обойдутся областному бюджету в несколько сотен миллионов рублей. Поэтому регионы выступают с предложениями распределять из Инвестиционного фонда на конкурсной основе также и средства на подготовку предпроектной документации наиболее значимых инвестиционных проектов, а также инвестиционных площадок, обеспеченных всей необходимой инфраструктурой.

Региональные зоны привлекательны для инвесторов упрощением организационных процедур, устранением ряда административных барьеров при размещении производства, инженерной обустроенностью участков отводимой земли, наличием необходимых инфраструктурных объектов. Региональные власти привлекают в эти зоны частные компании, которые осуществляют их инфраструктурное развитие, с последующим

привлечением инвесторов.

В настоящее время статус региональных зон развития необходимо узаконить и оплатить механизмы их взаимодействия с федеральными институтами развития.

Начальный этап реализации Федерального закона «О концессионных соглашениях» также выявил ряд проблем, тормозящих привлечение инвестиций в инфраструктурные проекты (прежде всего, связанных со строительством дорог, где он в настоящее время применяется наиболее активно).

В настоящее время в РФ формируется новая структура организаций, входящих в сеть рыночной инфраструктуры, функция которой заключается, прежде всего, в реализации условий воспроизводства инновационной деятельности, как на федеральном, так и региональном уровнях [2].

В состав рыночной инфраструктуры включаются: Российская система сбора и обеспечения предприятий той информацией, которая необходима им для выработки управленческих решений (консалтинговые фирмы, рекламные агентства); материально-вещественные условия функционирования рыночной деятельности (ярмарки, выставки); институциональные условия функционирования рыночных отношений (аудиторские службы); институты регулирования и поддержки предпринимательства (фонды, ассоциации, комитеты).

Особую часть рыночной инфраструктуры составляют те сектора экономики, которые выполняют в ней бинарную функцию:

- с одной стороны, в них осуществляются рыночные сделки, производится прибыль, функционируют коммерческие организации;
- с другой, «формируются условия» для принятия решений в других секторах экономики.

Посредством комплексной всесторонней поддержки происходит взаимосвязь и взаимодополнение между инфраструктурой трансферта технологий (инновационные структуры) и элементами рыночной инновационной инфраструктуры региона.

Важно учитывать, что каждый регион имеет свои специфические особенности и различный уровень развития инфраструктуры инновационной деятельности, регионы отличаются объемами инновационной деятельности, структурой и уровнем концентрации отраслей, территориальным размещением, демографической ситуацией, природно-климатическими условиями и другими факторами [2].

При рассмотрении и решении вопросов выбора оптимальной конфигурации инновационного потенциала и рынка в сфере НИОКР, а также соответствующей инфраструктуры может быть предложено использование блочно-модульного подхода, который отличается рядом преимуществ:

- создается возможность более полно использовать резервы, связанные с адаптацией уже имеющихся в регионе хозяйствующих субъектов к требованиям инновационного рынка;
- расширяется спектр задействованных инновационных коммерческих хозяйствующих субъектов, а также некоммерческих хозяйствующих субъектов и некоммерческих организаций и компоновать из них наиболее рациональную модель инфраструктуры инновационного развития, всесторонне учитывающую особенности и перспективы региона;
- возникает возрастающая динамичность модели рыночной инфраструктуры, позволяющая вносить в избранный вариант модели, по мере необходимости, оперативные уточнения в зависимости от изменения конъюнктуры на инновационном рынке или условий социально-экономического развития региона.

В составе наиболее типичных блоков инновационного потенциала и инфраструктуры инновационного развития можно выделить следующие:

- 1) научно-исследовательский (имеющийся в регионе НИИ, исследовательские лаборатории, группы, кафедры вузов, временные творческие коллективы, общества ученых, изобретателей и т.д.);
- 2) проектно-конструкторский (проектные, конструкторские, технологические

институты, лаборатории, бюро, фирмы, испытательные станции, полигоны и т.д.);

3) блок производственных предприятий и организаций;

4) блок комплексных диверсифицированных организаций, охватывающих в единстве широкий спектр различных видов и стадий инновационной деятельности и обеспечивающих научно-техническое сотрудничество в сфере инноваций (различные МНТК, технополисы, наукограды, финансово-промышленные группы, «стратегические альянсы» и т.п.);

5) блок предприятий и организаций сервисного обслуживания, в том числе транспортных, энергетических, строительных, ремонтных, монтажных ит.п.;

6) блок фирмы и организаций, предоставляющих различные интеллектуальные услуги (экспертиза, аудит, консалтинг, инжиниринг);

7) блок информационного обеспечения, вычислительные центры, банки данных, рекламные агентства;

8) блок кадрового обеспечения, обучения, повышения квалификации и обмена опытом, включающий различные учебные институты, центры, курсы, профессиональные училища, дома техники, бизнес-инкубаторов и т.д.;

9) блок организаций, обеспечивающих функционирование экономического механизма, финансово-ресурсную, правовую и административно-организационную поддержку инновационного предпринимательства. В этот блок входят банки, финансовые, юридические, административные, налоговые, таможенные службы, региональные инновационные и инвестиционные фонды, венчурные и лизинговые фирмы и т.д.

Приведенные выше блоки трансформируются в инновационные кластеры и существуют по спектру от тесных связей, преобладающих на местах, до сопряженных фирм в одинаковых отраслях промышленности.

Формирование инновационной инфраструктуры в региональных экономических системах, предопределяет торговую природу результатов инновационных кластеров и вызывает необходимость исследования содержания и особенностей функционирования инфраструктурных институтов в инновационной сфере регионов, более того, способствует решению следующих глобальных задач:

- облегчение технологической модернизации предприятий и реиндустриализацию отдельных регионов, а также реанимация для производственного использования территорий промышленных зон;

- облегчение организации инновационных и индустриальных кластеров на базе развития инфраструктурных комплексов конвертируемых на предприятиях военно-промышленного комплекса;

- укрепление экономической базы средних по размерам городов в проблемных регионах;

- стимулирование притока инвестиций в реальный сектор, благодаря «благоприятному» инвестиционному микроклимату в инфраструктурных элементах.

Таким образом, первостепенной задачей элементов инфраструктуры становится создание и поддержание устойчивых хозяйственных связей между экономическими субъектами.

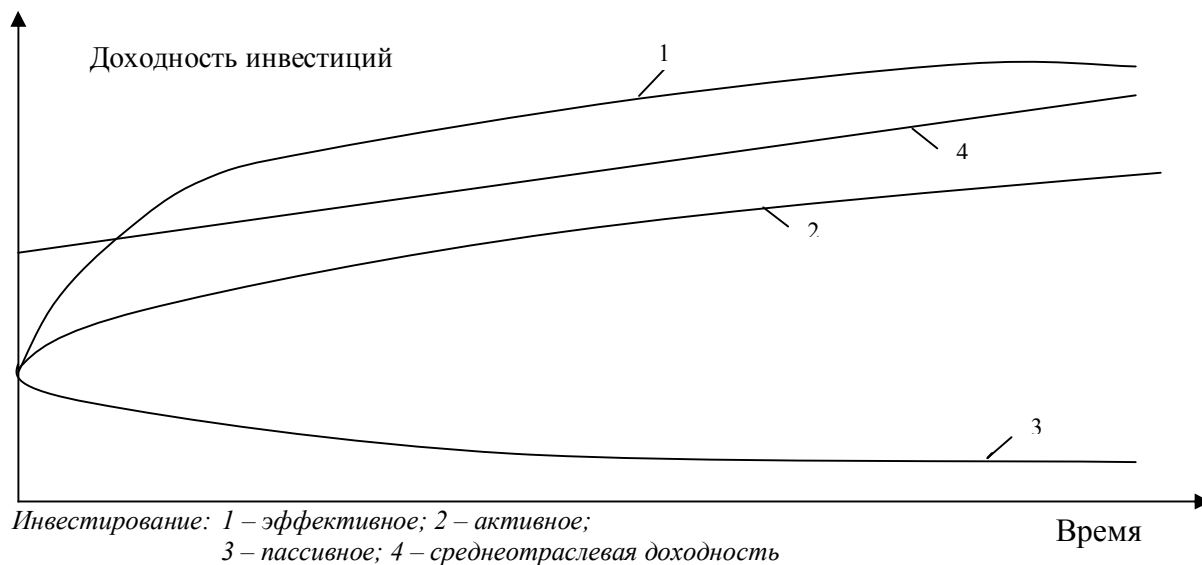
Российские предприятия сталкиваются с острой нехваткой инвестиций и ограниченными возможностями привлечения капитала. Сложившаяся ситуация выдвинула в качестве первоочередной проблемы – структурную реформу (реструктуризацию) российских предприятий, содержанием которой является стимулируемый государством процесс поэтапного перехода предприятий на общепринятые в рыночной экономике методы инвестирования, повышения инновационной привлекательности.

Повышение инвестиционной привлекательности требует формирования рациональных схем использования источников финансирования инвестиций, совершенствования инвестиционных технологий и экономических обоснований инвестиционных проектов, разработку методик всесторонней оценки проектов для оптимизации выбора и др. Активизация инвестиционно - инновационной деятельности

предполагает развитие рынка инфраструктуры научно-технической экономике России [2].

Принятие региональными хозяйственными комплексами решений относительно инвестиционной деятельности опирается на проблему выбора альтернативных вариантов развития в конкурентной среде, присущей той или иной отрасли под воздействием различного рода экономических, правовых и прочих факторов.

Схематично экономические последствия выбора инвестиционной стратегии регионов представлены на рисунке 1.



**Рисунок 1 – Влияние инвестиционной стратегии на доходность регионов**

Таким образом, не только и не столько государственная поддержка малого инновационного предпринимательства определяет динамику и масштабы разработки и внедрения новшеств, сколько общие условия хозяйствования и формирование цивилизованной рыночной инфраструктуры, которые создают мотивацию новшеств и обеспечивают условия стимулирования инновационной деятельности в условиях конкуренции [1]. Поскольку, инновационная деятельность – особый вид деятельности, охватывающий, с одной стороны, весь цикл создания новых технологий и товаров, а с другой – рациональное их использование в конкретных фирмах, проявления инновационной деятельности обуславливают существование двух ее типов в рыночных условиях:

- деятельность в сфере разработки инноваций с использованием венчурного капитала и выход на рынок инноваций с предложениями по внедрению нововведений в конкретном производстве. Здесь мотивация проявляется опосредованно, через развитие науки и будущую эффективность экономики (стратегическая инновационная деятельность);
- практическое применение инноваций в конкретных хозяйственных структурах для повышения экономических результатов деятельности фирм. Здесь мотивацией является прямой экономический эффект от инновационной деятельности (текущая инновационная деятельность).

С экономической точки зрения как для страны в целом, так и для повышения конкурентоспособности конкретной фирмы на рынке товаров и услуг первостепенное значение приобретает производственное использование инноваций и повышение на этой основе экономических результатов хозяйственной деятельности фирмы. Поэтому в промышленности России требуется создание условий (мотивов) для повышения инновационности производственных объектов и разработки адекватных им методов и форм организации и управления, использующих в первую очередь экономические механизмы.

Рыночные отношения, по определению, способствуют инновационной восприимчивости. Стимулы к инновационной деятельности коммерческих структур вызываются необходимостью выживания в условиях конкуренции. Таким образом,

рыночные отношения сами по себе являются главным фактором и основным мотивом повышения инновационной восприимчивости [4].

Более разумным было бы выявить научные направления и проблемы (фундаментальные, теоретические и прикладные), разработка которых опережает уровень мировой науки и обеспечивает прорыв на мировой рынок товаров и технологий, организовать их государственную поддержку и государственный протекционизм в реализации с выделением экономически обоснованных объемов финансирования.

Следует выделить виды конкурентоспособных товаров и предприятий, обеспечивающих их производство, организовать их бюджетную поддержку, принять меры к выходу этой продукции на мировой и внутренний рынок, сформировав на этой основе нишу России на мировом рынке. Важнейшее условие повышения инновационности экономики – благоприятный инвестиционный климат, создание экономических условий для стимулирования инвестиций со стороны инвесторов через формирование систем инвестиционных программ предприятий и соответствующих льгот стратегическим инвесторам. Эффективное осуществление инновационных и инвестиционных процессов в их современном системном состоянии невозможно без формирования особых организационно-управленческих условий, инвестирования, гарантирующих согласованность, бесперебойность, то есть воспроизводственный характер создания и результативного использования инноваций – факторов стратегического развития. К ним относятся: поиск оптимального сочетания сложившихся организационных форм и новейших технических средств и технологий: сочетание сверхкрупных фирм, занимающих ключевые позиции в экономике, и большого числа мелких обслуживающих и обеспечивающих их предприятий; развитие производства новых видов продукции и стимулирование появления новых потребностей; рост капиталовложений в развитие исследований, разработок, рекламу, маркетинг.

## **ЛИТЕРАТУРА**

1. Гафуров, И. Инвестиционная привлекательность региона [Текст] / И. Гафуров // Управление риском. – 2005. – № 1. – С. 2-6.
2. Марченкова, Л. М. Активизация инновационной деятельности на региональном уровне / Л. М. Марченкова // Инновации и бизнес: труды международной научно- практической конференции. 20 апреля 2007г. ч. 2. Орел: ОрелГИЭТ, 2007. – С. 155-162.
3. Мухетдинова, Н. М. Проблемы инвестиционного роста российских регионов [Текст] / Н. М. Мухетдинова // Финансы. Деньги. Инвестиции. – 2008. – № 1. – С. 12-17.
4. Провкин, И. Ю. Ипотечный потенциал регионов [Текст] / И. Ю. Провкин // Бизнес и банки. – 2004. – № 46. – С. 3-5.

### **Скворцова Наталия Александровна**

Орловский государственный институт экономики и торговли  
302028, г. Орел, ул. Октябрьская, д. 12  
Кандидат экономических наук, старший преподаватель кафедры «Маркетинг»  
Тел.: (4862) 74-13-01  
E-mail: skv-09@mail.ru

### **Потапова Елена Викторовна**

Орловский государственный институт экономики и торговли  
302028, г. Орел, ул. Октябрьская, д. 12  
Кандидат экономических наук, доцент кафедры «Финансы и кредит»  
Тел.: (4862) 74-13-01  
E-mail: skv-09@mail.ru

# УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКАЯ СИСТЕМА

УДК 657.1 : 658.81+

МАЛКИНА Е.Л.

## **БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ВЫПУСКА И РЕАЛИЗАЦИИ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ НА ПРОМЫШЛЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ**

*В статье рассмотрен порядок бухгалтерского учета готовой продукции от момента ее выпуска до реализации покупателям на практических примерах, а также показан порядок формирования финансового результата от реализации с подробным описанием движения сумм по счетам бухгалтерского учета.*

**Ключевые слова:** готовая продукция, финансовый результат, счета бухгалтерского учета

*In the article the order of book keeping of finished goods from the moment of its release before realisation to buyers on practical examples is considered, and also the order of formation of financial result from realisation with the detailed description of movement of the sums under book keeping accounts is shown.*

**Key words:** finished goods, financial result, book keeping accounts

При постановке бухгалтерского учета на любом предприятии особое место занимает учет готовой продукции, ее отгрузки и реализации, так как он напрямую влияет на финансовые показатели деятельности организации. Жизненный цикл готовой продукции составляют этапы: выпуск из производства – отпуск (отгрузка) покупателям. В соответствии с этим в учете выделяются следующие группы учетных операций: учет выпуска, учет отгрузки (отпуска) и учет расходов, связанных со сбытом. Учет выпуска готовой продукции находится под постоянным контролем бухгалтерии организации, так как его ритмичность обеспечивает выполнение договорных обязательств по отгрузке продукции покупателям, своевременность реализации и всех расчетов и выплат. Организацию учета готовой продукции представим графически в виде рисунка 1.



Рисунок 1 – Схема организации учета готовой продукции

Пример 1.

Документы на выпуск готовой продукции поступают в бухгалтерию ОАО «Крендель», которая ведет количественный натуральный учет выпуска по видам изделий. Количество выпущенной продукции ОАО «Крендель» оценивается по учетным ценам. В качестве учетных цен выбрана нормативная себестоимость, что прописано в учетной политике предприятия (ПБУ 5/01 в ред. Приказов Минфина РФ от 27.11.2006 № 156н, от 26.03.2007 № 26н).

1) В 1 квартале 2009 года на ОАО «Крендель» поступили материалы от поставщика:

Дебет 10 «Материалы»  
Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 34 684 459-99;

2) Выделен НДС:

Дебет 19 «НДС по приобретенным ценностям»  
Кредит 60 6 243 202-80;

3) Материалы ОАО «Крендель» отпущены в производство:

Дебет 20 «Основное производство»  
Кредит 10 54 017 184-94.

Схематично учет приобретения и расходования сырья в ОАО «Крендель» представлен на рисунке 2.

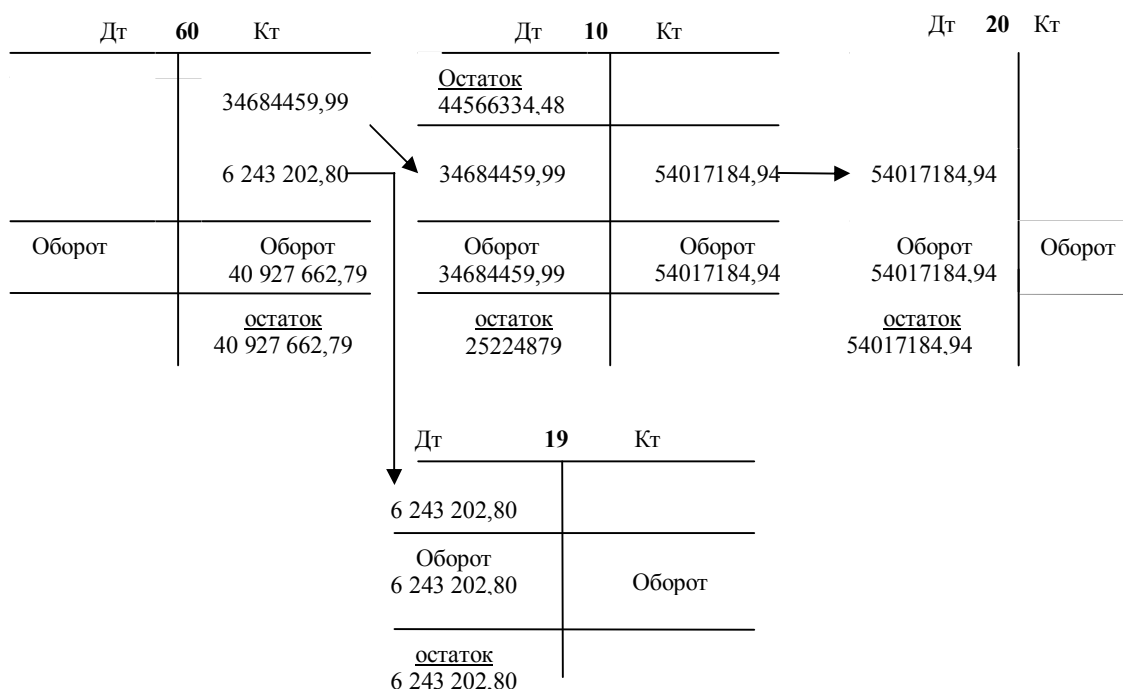


Рисунок 2 – Схема учета движения сырья для производства в ОАО «Крендель» в 1 квартале 2009 г.

При проверке документов, по оформлению операций связанных с движением сырья обращается внимание на правильность их оформления; законность и целесообразность отражаемых операций; соответствие дат документов тому периоду, за который составлен отчет; правильность перенесения остатков с предыдущего отчета и т. д. Затем проверяются итоги по приходу и расходу и точность определения остатков на конец отчетного периода.

После проверки отчета и первичных документов в бухгалтерии предприятия приступает к их обработке. Ее сущность заключается в составлении бухгалтерских проводок по каждой хозяйственной операции и подготовке документов и отчета для записи в учетные регистры.

Приобретение и расходования сырья происходит в сфере производства готовой продукции. Эти процессы фиксируются в первичных документах, представленных в таблице 1.



Себестоимость продукции (работ, услуг) представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и реализацию.

Таблица 1 – Документальное оформление движения сырья для производства

Наименование документа	Содержание операции	Наименование формы
Приходный ордер	Поступление сырья от поставщика для производства продукции	форма №М-4
Требование-накладная	Отпущено сырье с основного склада производственному цеху	форма №М-11
Накладная на передачу готовой продукции в места хранения	Передача готовой продукции из производства на основной склад	форма №МХ-18

В себестоимость продукции (работ, услуг) включаются (ПБУ 5/01 в ред. Приказов Минфина РФ от 27.11.2006 № 156н, от 26.03.2007 № 26н):

а) затраты, непосредственно связанные с производством продукции (работ, услуг), обусловленные технологией и организацией производства, включая материальные затраты и расходы на оплату труда работников, занятых производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг;

б) затраты, связанные с использованием природного сырья;

в) затраты на подготовку и освоение производства.

К счетам для учета затрат по обычным видам деятельности относятся следующие счета (рисунок 3).

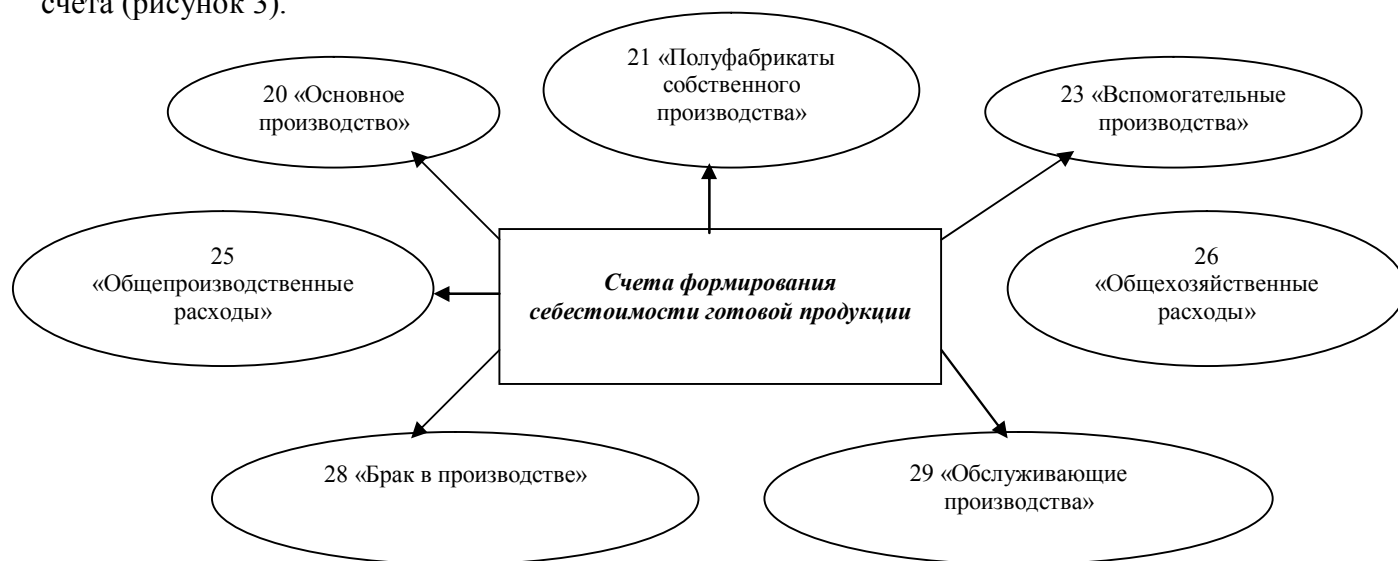


Рисунок 3 – Счета формирования себестоимости готовой продукции

Движение стоимостной оценки по счетам учета затрат на производство представлены на рисунке 4.

Учет выпуска готовой продукции в ОАО «Крендель» осуществляется с использованием счета 43 «Готовая продукция» и счета 40 «Выпуск продукции». Согласно инструкции по применению плана счетов счет 40 «Выпуск продукции» предназначен для обобщения информации о выпущенной продукции за отчетный период, а также выявления отклонений фактической производственной себестоимости этой продукции от нормативной (плановой) себестоимости. Основные условия включения счета 40 «Выпуск продукции» в

схему синтетического учета готовой продукции – наличие и использование в практике нормативной себестоимости продукции.

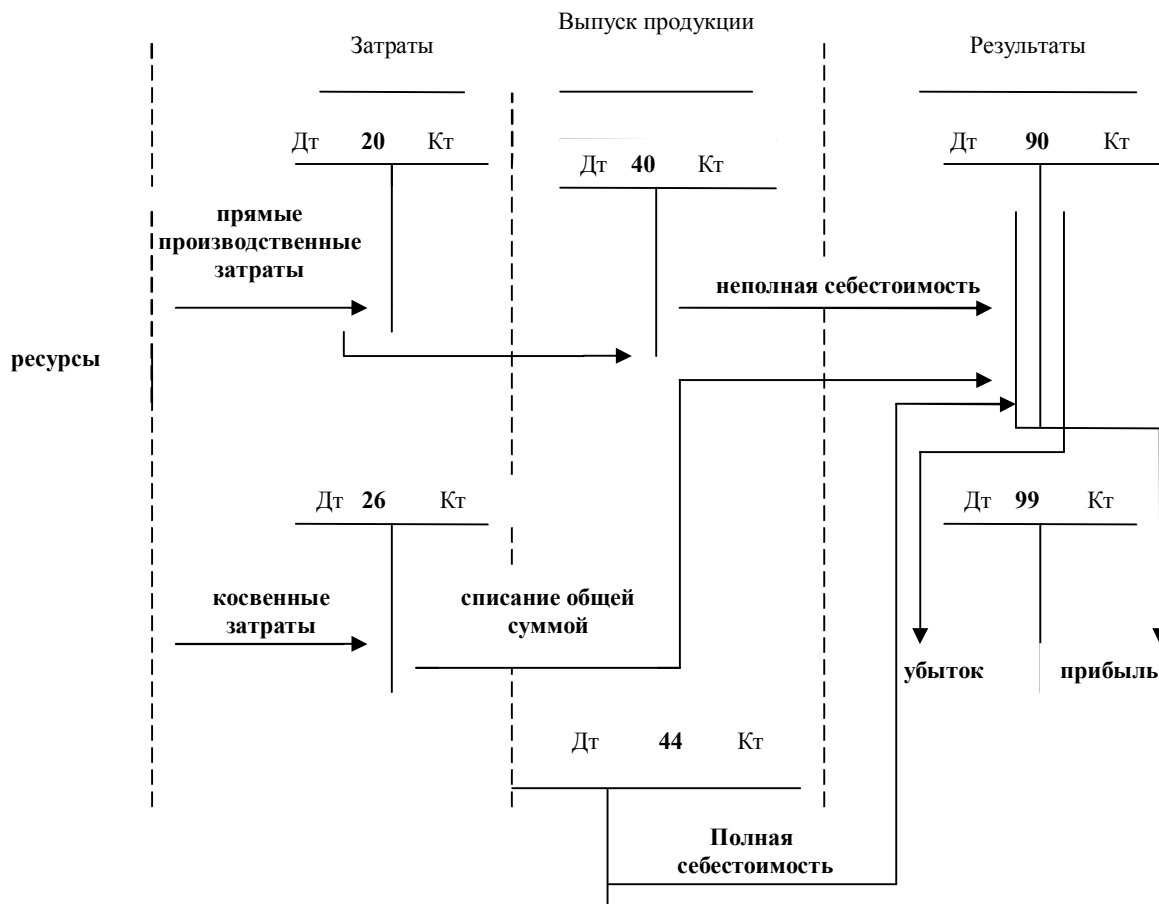


Рисунок 4 – Отражение затрат в системе счетов бухгалтерского учета

Пример 2.

Структура затрат ОАО «Крендель» в 1 квартале 2009 года представлена на рисунке 5.

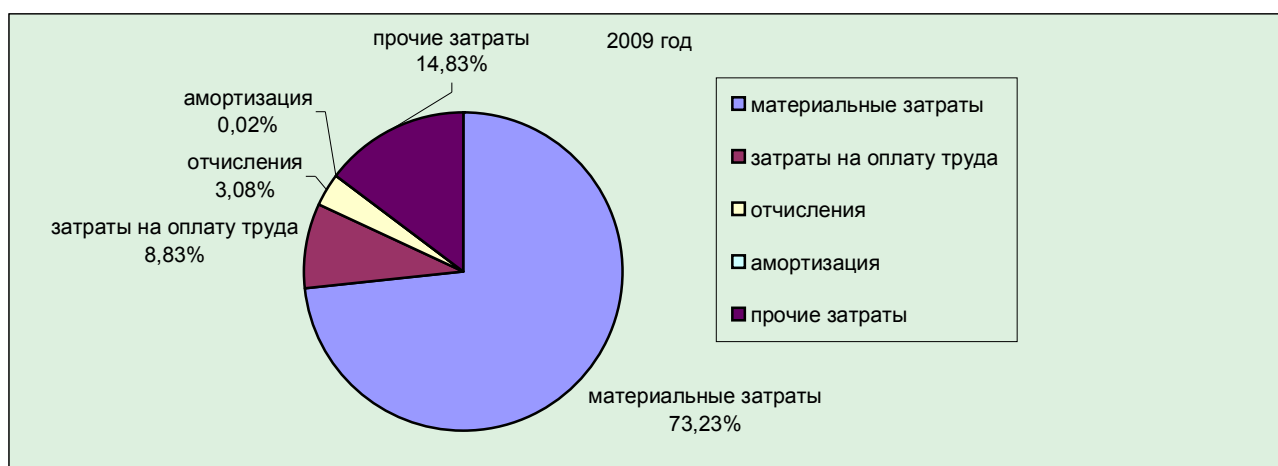


Рисунок 5 - Структура затрат на производство продукции в ОАО «Крендель» в 1 квартале 2009 года

Фактически выпущенная и сданная на склад в течение месяца готовая продукция, оцененная по нормативной себестоимости, отражается по кредиту счета 40 «Выпуск продукции» в корреспонденции со счетом 43 «Готовая продукция». По окончании месяца выявленная на счете 20 «Основное производство» фактическая производственная себестоимость готовой продукции в ОАО «Крендель» списывается в дебет счета 40 «Выпуск продукции». В результате чего на счете 40 «Выпуск продукции» формируется информация о

выпущенной из производства продукции в двух оценках: по дебету – фактическая производственная себестоимость, по кредиту – нормативная себестоимость [1].

Схема выпуска готовой продукции предприятия ОАО «Крендель» в марте 2009 года представлена на рисунке 6.

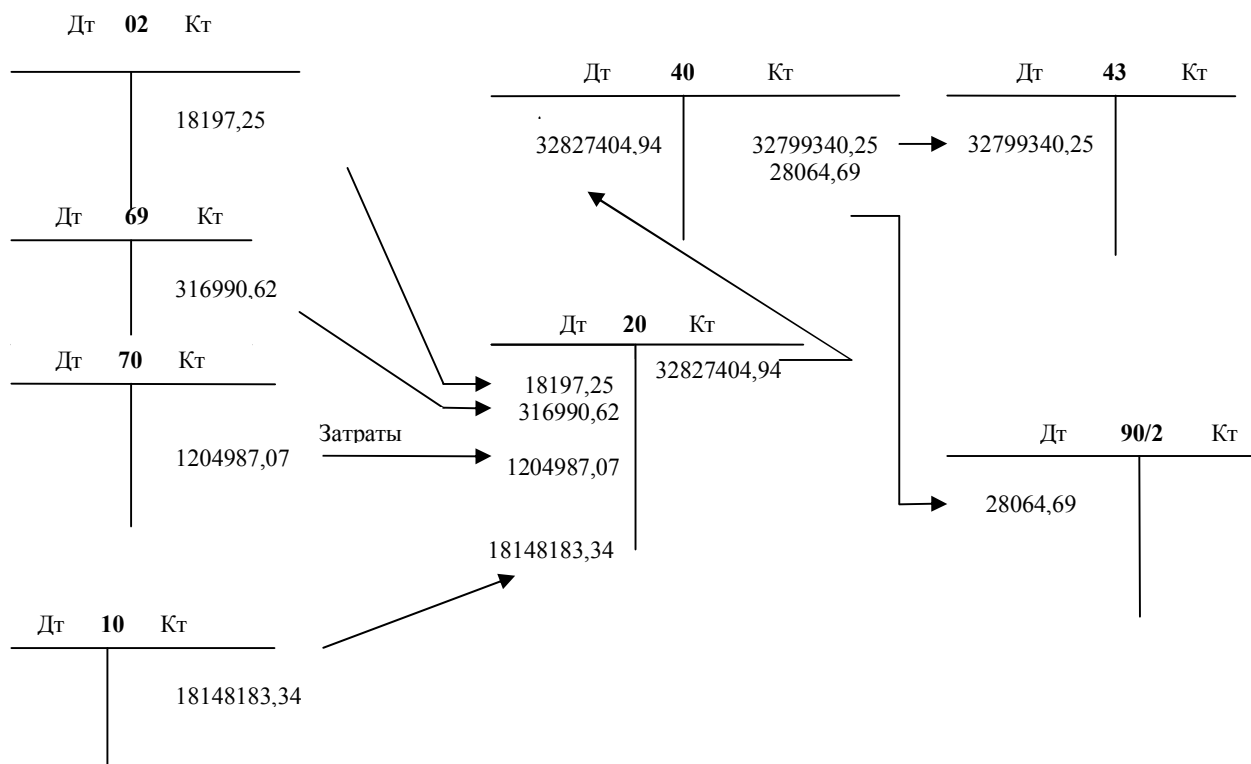


Рисунок 6 - Схема выпуска готовой продукции в ОАО «Крендель» в марте 2009 г.

Выпущенная готовая продукция переходит из сферы производства в сферу обращения покупателей.

Сданная на склад готовая продукция учитывается в ведомостях, отражающих остатки и движение готовых изделий. Использование ведомостей ускоряет процесс регистрации и отражения этих данных, усиливает контроль за движением и состоянием готовых изделий на складе и повышает эффективность оперативного управления складским хозяйством.

Продукция реализуется по заключенным с покупателями (заказчиками) договорам или путем свободной продажи через розничную торговлю. В договорах указывается ассортимент, сроки отгрузки, количество и качество продукции, цена, форма расчетов, санкции за невыполнение договорных обязательств и др. У покупателя право собственности на приобретаемую по договору продукцию возникает с момента ее передачи (ст. 223 ГК РФ). Передачей продукции признается вручение ее потребителю, сдача перевозчику для отправки или сдача в организацию связи для пересылки потребителю. Отгрузка и отпуск готовой продукции осуществляются складом на основании приказов-накладных [2].

Пример 4.

Учет реализации готовой продукции и закрытия всех субсчетов 90 счета в ОАО «Крендель» в 1 квартале 2009 года представлена на рисунке 7.

Для учета выручки от продажи продукции, ее себестоимости, полученных налогов от покупателей используется счет 90 «Продажи».

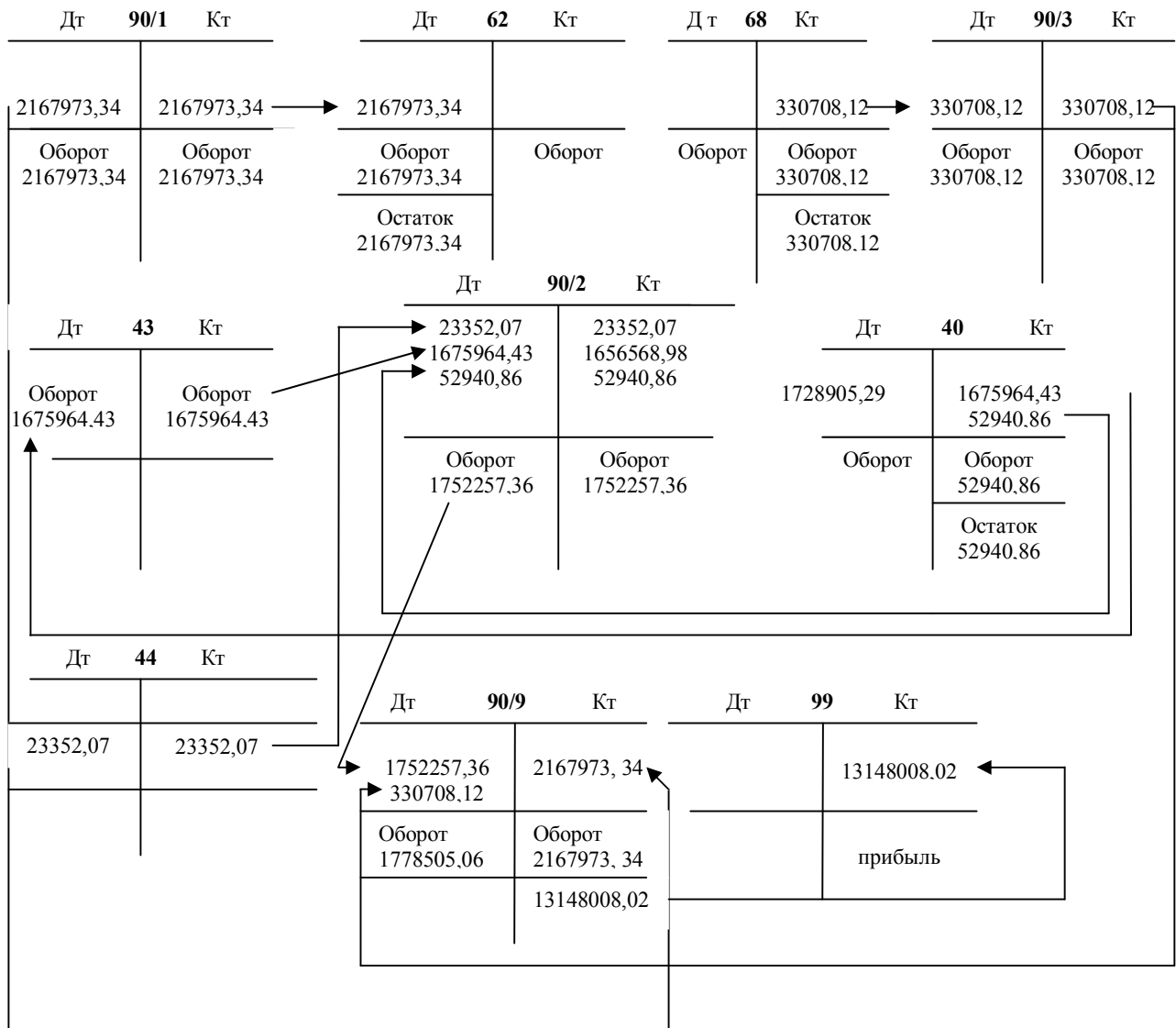


Рисунок 7 - Схема учета реализации готовой продукции предприятия ОАО «Крендель» за 1 квартал 2009 г.

Таким образом, порядок отражения операций по счету 90 «Продажи» не только позволяет исчислить результат от продажи продукции (работ, услуг) за отчетный месяц, но и представляет информацию, необходимую для формирования накопительных данных к отчету о прибылях и убытках.

### ЛИТЕРАТУРА

1. Бочкарева, И.И. Бухгалтерский финансовый учет: Учебник [Текст] / И.И. Бочкарева. – М.: Магистр, 2008.
2. Каморджанова, Н.А. Бухгалтерский финансовый учет. 4-е издание, перераб. и доп. [Текст] / Н.А. Каморджанова. – СПб.: Питер, 2009.

**Малкина Елена Леонидовна**

Орловский государственный технический университет

302020, г. Орел, Наугорское ш., 40

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

Тел.: 41-98-60

E-mail: leka 377@mail.ru

МАСЛОВА И.А.

## АУДИТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И РЕАЛИЗАЦИЮ ПРОДУКЦИИ НА ПРОМЫШЛЕННОМ ПРЕДПРИЯТИИ

*В статье рассмотрен порядок проведения аудита затрат на производство и реализацию продукции на промышленных предприятиях, также представлена авторская поэтапная последовательность проведения такого аудита.*

**Ключевые слова:** *затраты, аудит, производство, реализация, готовая продукция*

*In article the order of carrying out of audit of expenses for manufacture and production realisation at the industrial enterprises is considered, the author's stage-by-stage sequence of carrying out of such audit also is presented.*

**Key words:** *expenses, audit, manufacture, realisation, finished goods*

Основная задача производственного цикла – превратить ресурсы (материалы, труд и накладные расходы) в конечный продукт. Целью аудиторской проверки себестоимости готовой продукции является установление обоснованности формирования и правильности учета издержек производства (обращения), от которых в конечном счете зависит уровень достоверности конечного финансового результата от реализации произведенной продукции.

Предложим порядок проведения аудита на примере конкретного предприятия ООО ТД «Посольство вкусной еды».

Контрольную функцию на предприятии в целом и в бухгалтерии в частности выполняет главный бухгалтер.

Важным аспектом аудита затрат является изучение организационных и технологических особенностей деятельности предприятия, определение характера, специализации, масштабов и структуры каждого вида производственной деятельности. Аудитор должен акцентировать свое внимание на вопросе соответствия выбранного метода учета затрат отраслевым особенностям предприятия.

Согласно учетной политике на предприятии учет затрат осуществляется методом сокращенной себестоимости.

Учет всех видов затрат, включаемых в себестоимость продукции, должен подтверждаться первичными документами, которые содержат обязательные реквизиты: наименование документа (формы); код формы; дату составления; содержание хозяйственной операции; количественное и стоимостное выражение затрат; подписи ответственных лиц с расшифровкой фамилии, имени, отчества. Таким образом, в сомнительных случаях подлинность первичных документов и обоснованность списания затрат нетрудно установить.

Отнесение затрат на себестоимость продукции проверяется по следующим группам [1]:

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

Рассмотрим специфику внутреннего аудита синтетического и аналитического учета затрат на ООО ТД «Посольство вкусной еды» главным бухгалтером.

При проверке материальных затрат, отметим, что согласно законодательству к материальным расходам относятся затраты на приобретение:

- сырьё и материалов, используемых в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг) и образующих их основу либо являющихся необходимым компонентом при их производстве;
- материалов, используемых для упаковки и иной подготовки реализуемых товаров.

Т.к. перечень материальных расходов ПБУ 10/99 «Расходы организации» не установлен, то можно самостоятельно решить, что в них включать. В данном случае будем основываться на классификации затрат в целях бухгалтерского учета. Однако надо помнить, что порядок учета отдельных расходов в бухгалтерском и налоговом учете может отличаться.

Также необходимо выяснить, как на предприятии определяется стоимость материальных ресурсов. Она формируется исходя из цен их приобретения (без учета налога на добавленную стоимость), наценок (надбавок), комиссионных вознаграждений, уплачиваемых снабженческим и внешнеэкономическим организациям и т.д. Затраты, связанные с доставкой материальных ресурсов транспортом и персоналом организации, подлежат включению в соответствующие элементы затрат на производство (затраты на оплату труда, амортизация основных средств, материальные затраты и др.).

Согласно учетной политики предприятия оценка выбытия материально-производственных запасов производится по средней себестоимости [2].

Правильность оценки материальных ресурсов, списанных на себестоимость можно установить, проверяя первичные документы по поступлению и выбытию материалов в производство. Поступление материалов на предприятии оформляется товарной накладной, к которой в обязательном порядке прилагается счет-фактура. При поступлении материалов в бухгалтерии оформляется приходный ордер. При выбытии материалов бухгалтер оформляет требование-накладную и акт на списание материалов. Необходимо проверить, правильно ли были оформлены документы по движению материалов, а также правильность составления корреспонденции счетов.

При поступлении материалов от поставщика на предприятии была сделана запись:

Дебет 10 «Материалы»  
Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 1 414-82

Отражена сумма НДС по приобретению материалов:

Дебет 19 «НДС по приобретенным ценностям»  
Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 254-68

Для счета 10 открываются субсчета в зависимости от вида материала. Проверяется также отражение по поступлению и списанию материалов в производство:

Дебет 20 «Основное производство»  
Кредит 10 «Материалы» 1 414-82

Для проверки можно использовать карточку счета 10, в которой прослеживается корреспонденция счетов, дата поступления и выбытия, сумма, а также поставщик сырья и материалов.

Списание материалов за отчетный период проверяется сопоставлением бухгалтерских регистров по счету 10 и 20. После сверки данных с оборотно-сальдовой ведомостью за рассматриваемый период, проверяются данные Главной книги по счету материалы за месяц. Итоговая сумма материальных запасов отражается в статье 211 «Сырье, материалы и другие аналогичные ценности» бухгалтерского баланса.

При аудите расходов на оплату труда, во-первых, необходимо проверить первичные документы учета рабочего времени и начисления зарплаты работникам предприятия. Зарплата зависит главным образом от количества отработанных смен (часов). На исследуемом предприятии используется повременно-премиальная система оплаты труда по тарифу согласно табеля (по часам) для рабочих производства, а также по окладу для управленческого персонала. Проверяются табели учета рабочего времени по каждой бригаде, после чего сверяется правильность начисления зарплаты, согласно отработанного времени в часах и тарифной ставки за час. Если работник получает зарплату по окладу, то проверить его оклад и количество отработанных дней.

Начисление зарплаты рабочим в бухгалтерии оформляется проводкой:

Дебет 20 «Основное производство»  
Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» 369 753-02

Следующей статьей затрат исследуемого предприятия являются отчисления в страховые фонды (резервы) и другие обязательные отчисления, производимые в соответствии с установленным законодательством порядком. Здесь проверяется правильность и правомерность сумм начисления ЕСН и взносов на страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

При начислении социальных выплат работникам в бухгалтерском учете делается запись:

Дебет 20 «Основное производство»

Кредит 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» 52 955-12

Правильность начисления и отражения расчетов по социальному обеспечению проверяется в регистрах синтетического учета по счету 69 (анализ счета), аналитического учета по счету 69 (карточка счета).

Особого внимания требует достоверность величины амортизационных отчислений по основным средствам. В частности проверяется нет ли начислений амортизации основных средств сверх срока их полезного использования.

При аудите начисления износа по основным средствам используется шахматная ведомость и карточку счета 02 «Амортизация основных средств». Они сличаются с данными первичных документов по начислению амортизации за каждый месяц.

При начислении износа по основным средствам на предприятии используют линейный метод, что определено учетной политикой. Проверим правильность ведения аналитического учета, по вышеуказанным счетам, данным синтетического учета и годовой финансовой отчетности [2].

Начисление амортизации на предприятии отражается проводкой:

Дебет 20 «Основное производство»

Кредит 02 «Амортизация основных средств» 274 746-54

Заключительной статьей затрат на предприятии является прочие расходы. К прочим расходам на предприятии относятся:

- налоги, сборы, платежи;
- затраты на оплату процентов по полученным кредитам;
- оплата работ по сертификации продукции;
- затраты на командировки;
- оплата услуг связи, вычислительных центров, банков;
- плата за аренду в случае аренды отдельных объектов основных производственных средств (или их отдельных частей).

При проверке прочих расходов необходимо просмотреть первичные документы, действительно подтверждающие осуществленные расходы предприятия. Это могут быть, например товарные накладные на отпуск газа, акты сдачи-приемки услуг, платежные поручения, авансовые отчеты и т.д. Так, за рассматриваемый период прочие расходы были учтены на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Отражение прочих расходов осуществлено следующим образом:

Дебет 20 «Основное производство»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 724 312-58

Проверяется также формирование нормативной себестоимости каждого вида продукции, которая отражается в карточке счета 40 «Выпуск продукции». Нормативная себестоимость всех видов произведенной продукции формируется на основе нормативов себестоимости разрабатываемой на основе рецептур в начале каждого года. Рецептуры разрабатываются технологами предприятия и не меняются. Нормативная стоимость изделия меняется под воздействием изменения цен на сырье, материалы и прочие калькуляционные статьи.

Списание фактических затрат проверяется путем сопоставления всей суммы произведенных за период затрат с учетным регистром по счету 20.

Помимо прямых производственных расходов на предприятии подлежат внутреннему аудиту накладные затраты. Учет накладных расходов на предприятии ведется на счете 26 «Общехозяйственные расходы». Проверке подвергаются первичные учетные документы, после чего сверяются с регистрами по счету 26.

Учтены расходы по оказанию коммунальных услуг ООО «Орелрегионгаз»:

Дебет 26 «Общехозяйственные расходы»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 14 801-92

В конце месяца счет 26 закрывается, расходы списываются на счет 90 «Продажи» и не включается в себестоимость продукции:

Дебет 90 «Продажи» субсчет «Себестоимость продаж»

Кредит 26 «Общехозяйственные расходы» 248 813-52

Расходы связанные с реализацией продукции учитываются на счете 44 «Расходы на продажу». Как правило к таким расходам на предприятии относится оплата за банковские услуги по переводу денежных средств:

- учтены расходы на продажу:

Дебет 44 «Расходы на продажу»

Кредит 51 «Расчетный счет» 1 030-16

Эти расходы также не относятся на себестоимость продукции и должны списываться на счет 90:

Дебет 90 «Продажи» субсчет «Себестоимость продаж»

Кредит 44 «Расходы на продажу» 1 894-16

При аудите данных операций необходима проверить первичные документы, а также регистры по счетам 44 «Расходы на продажу», 51 «Расчетные счета» и 90 «Продажи».

На заключительном этапе аудита затрат как правило проверяется учет незавершенного производства и правильность списания затрат на готовую продукцию. Под незавершенным производством понимается продукция частичной готовности, не прошедшая все операции обработки (изготовления), предусмотренные технологическим процессом, или не укомплектованная [1].

ООО ТД «Посольство вкусной еды» занимается пищевым производством, при котором проблематично выделять продукцию с незавершенным циклом производства. Все прямые затраты списываются в конце месяца, счет 20 «Основное производство» закрывается. Главным бухгалтером проверяется насколько правильно были учтены все записи по дебету счета 20 «Основное производство». Данный показатель складывается из статей затрат, которые также подтверждаются в аналитическом учете в регистре «Анализ счета 20»:

$274\,746,54 + 4\,331\,135,62 + 724\,312,58 + 52\,955,12 + 369\,753,02 = 5\,455\,331,14$

Конечный финансовый результат формируется на счете 90 «Продажи», следовательно сличается регистры синтетического учета по счету 90 со счетами 26, 40, 43.

Общую схему проведения аудита затрат на производство и реализацию продукции на предприятии представим следующей схемой (рисунок 1).

В итоге можно сказать, что при проведении внутреннего аудита затрат на предприятии ошибок выявлено не было. Основная нагрузка по контролю учета затрат на производство и реализацию продукции ложится на главного бухгалтера. Это является фактором снижения эффективности бухгалтерского учета затрат и способно привести к ошибкам в предоставляемой отчетности, а также деклараций по НДС и налогу на прибыль.

Предприятие имеет возможность иметь в своем штате отдельного специалиста, который бы проводил своевременный аудит бухгалтерских документов, следил за правильностью их оформления и документооборотом.

В целях повышения эффективности учета и контроля затрат было предложено внедрение системы управленческого учета. Процесс внедрения было предложено разбить на четыре этапа: выделение центров ответственности (затрат и прибыли); разработка классификаторов и кодификаторов управленческого учета; разработка управленческого плана счетов; разработка внутренней нормативно-справочной информации. Было



предложено внедрить на ООО ТД «Посольство вкусной еды» отдела из одного или нескольких специалистов по управленческому учету.



*Рисунок 1 – Последовательность проведения аудита затрат на производство и реализацию продукции на ООО ТД «Посольство вкусной еды»*

Анализ производственных затрат показал, что самой крупной статьей затрат на предприятии является материальные и трудовые затраты. Следовательно, производство считается материалоемким и трудоемким. Маржинальный анализ показал, что благодаря расчету показателя финансовой прочности можно выявить минимально допустимый объем продаж, способный покрыть переменные и постоянные затраты.

## ЛИТЕРАТУРА

1. Аудит [Текст]: учебник / Под ред. П.В. Черноморда, А. А. Каракова. – М.: Издат-во Рос. экон. акад., 2003. – 364 с.
2. Аудит [Текст]: учебник / Под ред. проф. В.И. Подольского.- М.: Юнити - Дана, 2002. - 655 с. Баринов, Д. Аудиторское заключение: изменения в международных стандартах [Текст] // Экономика и жизнь. – 2006. - №3.. – С. 18 - 22.

### **Маслова Ирина Алексеевна**

Орловский государственный технический университет

302020, г. Орел, Наугорское ш., 40

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

Тел.: 41-98-60

E-mail: tera\_27@mail.ru

## СИСТЕМА ЭКОЛОГО-ЭКОНОМИЧЕСКОГО УЧЕТА КАК ИНСТРУМЕНТ УПРАВЛЕНИЯ КАЧЕСТВОМ ОКРУЖАЮЩЕЙ СРЕДЫ

*В статье рассмотрены научные проблемы национального счетоводства в области экологического учета, а также различные подходы к организации системы национальных счетов для отражения взаимосвязей между экономикой и окружающей средой.*

**Ключевые слова:** *эколого-экономический учет, система национального счетоводства, окружающая среда*

*In article scientific problems are considered of national bookkeeping in the field of the ecological account, and also various approaches to the organisation of system of national accounts for reflexion of interrelations between economy and environment are considered.*

**Key words:** *The ekologo-economic account, system of national bookkeeping, environment*

На уровне национального счетоводства экологический учет рассматривается как учет, относящийся к физическим запасам природных ресурсов, к стоимостной оценке деградации окружающей среды и соответствующим затратам на природоохранные меры, а также к расчету истинного валового внутреннего продукта.

До недавнего времени в системе учета и статистики взаимосвязь между природной средой и экономикой рассматривалась только с экономической точки зрения. В этих системах оценка связывается с рыночной стоимостью. Категория производства в системе национальных счетов включает все виды товаров независимо от того, находят ли они свою реализацию, и некоторые виды нерыночных государственных услуг. Нерыночные товары и услуги оцениваются, либо, исходя из стоимости аналогичной продукции, реализуемой на рынке, либо по себестоимости.

В процессе исчисления себестоимости в российской статистике использование показателей природной среды в экономических целях не учитывается, поэтому они не находят отражения в важнейших агрегированных показателях, даже в величине валового внутреннего продукта. Некоторые виды ее использования могут учитываться не как затраты, а как «другие изменения в активах», которые показывают изменения в рыночной стоимости соответствующего природного актива. Издержки, связанные с истощением природных ресурсов, включают только расходы по добыче. В то же время сокращение потенциальных возможностей получения дохода в процессе последующих производственных циклов не находит отражения на счетах производства системы национальных счетов и также регистрируются только как «другие изменения в активах». В частности, если земля используется как полигон для хранения отходов, то в системе национальных счетов учитываются только расходы по перевозке отходов к месту их складирования. Ухудшение же качества земли может найти отражение только в рамках «других изменений» стоимости, при условии, что рыночная стоимость земли изменена. В системе же эколого-экономического учета такое использование окружающей среды рассматривается как часть издержек [2].

Большинство подходов к оценке неэкономических выгод и потерь использования природной среды исследовались независимо от системы национальных счетов – как правило, в рамках анализа затрат и результатов при составлении и оценке проектов и программ, либо при общем пересмотре агрегированных макро-показателей, таких как национальный доход, или продукт. В своем большинстве эти оценки не показывается в концепциях национальных счетов, поскольку они не ориентированы на рыночную стоимость.

Действующая ныне система национальных счетов имеет более подробную характеристику активов. К материальным активам относятся и некоторые части

природной среды, такие как земля и недра, поскольку они приносят экономические выгоды их владельцу, чаще всего, конечно, государственным структурам. Последнее предполагает конкретно закрепленное право собственности, которое может регулироваться либо законодательством, либо наличием рыночных цен. Вместе с тем эти активы считаются экономическими по своему содержанию, хотя рыночная стоимость активов – не единственно возможная оценка. Природные активы могут иметь рыночную стоимость, существенно отличающуюся от их совокупной экономико-экологической стоимости, учитывающей не только экономические виды использования этих активов, но и большое число дополнительных экономических функций. Следовательно, система комплексного экологического и экономического учета должна не только включать рыночные аспекты национальных счетов, но и использовать широкую концепцию экономической оценки.

Основным преимуществом экономического подхода, применяемого в обычных национальных счетах, является наличие сопоставимых данных о рыночной стоимости. Это предполагает проведение статистической работы по сбору и обработке стоимостных данных. Оценка же в натуральном выражении связана с множеством неопределенных моментов. Действительно, без использования физических данных, невозможно всесторонне описать взаимосвязь между природной средой и обществом, причем – во многих случаях такие данные подходят для эколого-экономического анализа больше, чем стоимостные параметры. Примером того является оценка движения потоков материалов и питательных веществ в окружающей среде, а также их потоков из природной среды в экономику и из экономики обратно в виде отходов. Одним из приемлемых инструментов анализа материальных потоков между природой и экономикой может быть концепция материальных энергетических балансов (особенно в связи с таблицами затрат и результатов). Общепризнанной модели процессов, преобразований, происходящих в природе, и динамики влияния на нее экономической деятельности нет. Не делается попыток положить в основу комплексного учета полную модель окружающей среды.

Экономический учет ведется сегодня в сфере счетов природных ресурсов. Эти счета показывают запасы и движение материалов, используемых в качестве экономического сырья. Они являются дополнением к материальным (энергетическим), где дается характеристика природных ресурсов в рамках экономических процессов. Счета природных ресурсов уже получили распространение для целого ряда стран. В настоящее время для разработки систем эколого-экономического учета очень важной представляется увязка этих счетов со стоимостными данными национальных счетов. Кроме этого, счета природных ресурсов могут быть увязаны с системой экономической статистики. На этой основе можно вести оценку текущего природопользования, а также перспективные расчеты[2].

Основной задачей эколого-экономического учета является измерение воздействия, оказываемого на природные балансы производственной деятельностью. Активы природной среды, в той или иной мере затрачиваемые хозяйственной деятельностью, можно принять за природный актив или природный капитал.

В свою очередь, природные активы включают в себя биологические (созданные природой) земли и воды с их экосистемами, активы недр и атмосферный воздух. Кроме того, сюда же относятся живые организмы как в естественной природной среде, так и находящиеся под контролем человека. Понятие «природные активы» шире понятия «природные ресурсы» поскольку последнее ориентировано на фактическую или потенциальную эксплуатацию этих ресурсов человеком.

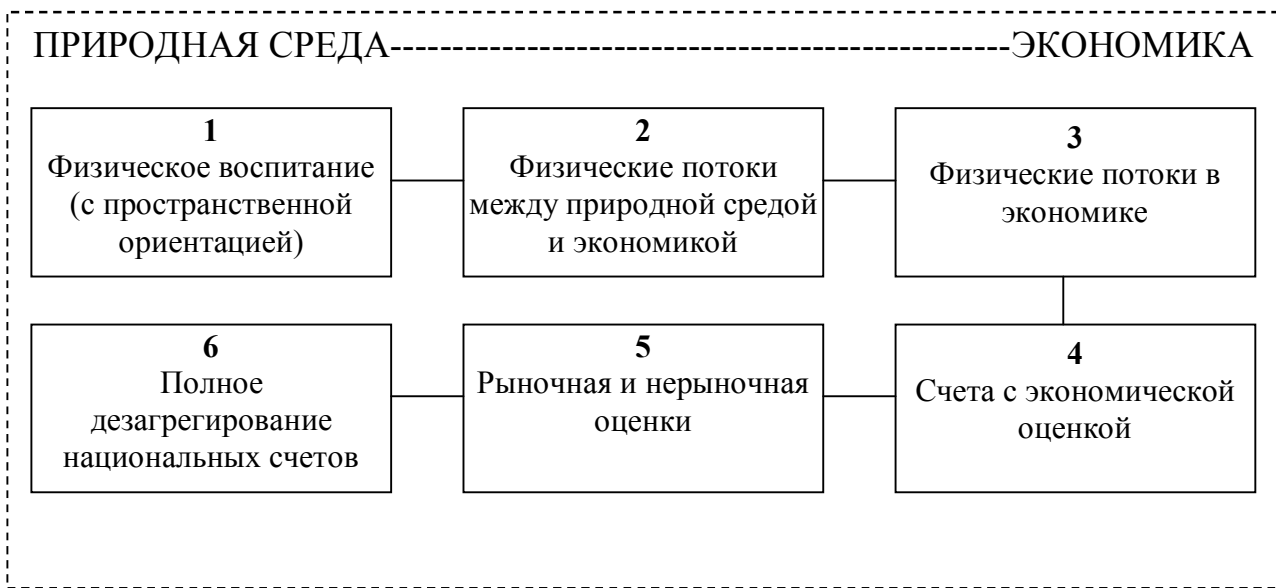
Ограничительные рамки активов в системе национальных счетов дают основания утверждать, что они носят промежуточный характер. Национальные счета включают в себя только экономические активы, т.е. те природные активы, которые в перспективе могут принести доход.

Учет экологических и экономических аспектов при принятии управленческих решений требует наличия информации на макроуровне о различных показателях как развития экономики, так и состояния окружающей среды. Для этой цели используются интегрированные эколого-экономические (или «экологические») национальные счета. В различных государствах в последние годы предпринимаются активные попытки разработки такого рода счетов. Для обеспечения возможности межстрановых сопоставлений Статистическое бюро ООН разработало руководство для подготовки национальных экосчетов.

Существуют различные подходы к организации системы национальных счетов для отражения взаимосвязей между экономикой и окружающей средой (рисунок 1). Можно выделить два крайних случая в классификации таких подходов.

1. Ориентированные на окружающую среду, когда эколого-экономические связи описываются с точки зрения воздействий на нее. В этом случае большинство статистических показателей связано с пространственным описанием природы, например карты отдельных регионов (экосистем или экозон). При этом информация обычно представляется в физических единицах.

2. Счета, ориентирующиеся на состояние экономики и учитывающие связи «экономика – природная среда» только с точки зрения совершаемых экономических транзакций (расходы на снижение загрязнения, экологический ущерб и т.д.). Такая система счетов больше похожа на традиционные национальные счета, поскольку все показатели представлены в денежном выражении и основаны на рыночной оценке стоимостей.



- |           |   |
|-----------|---|
| 1         | Экологическая статистика в узком смысле                                     |
| 1+2       | Учет природных ресурсов и состояние окружающей среды в более широком смысле |
| 2+3       | Материальные и энергетические балансы                                       |
| 5+6       | Расширенная система национальных счетов                                     |
| 1+2+3+4+5 | Спутниковые системы интегрированных эколого-экономических счетов            |

*Рисунок 1 - Различные системы национальных эколого-экономических счетов*

Обе эти концепции отражены на рисунке 1, представляющем различные системы эколого-экономических счетов. Системы, в которых используются главным образом

физические величины, могут включать информацию о потоках между окружающей средой и экономикой (использование полезных ископаемых, размещение отходов и т.д.). Существующие во многих странах системы учета природных ресурсов и состояния природной среды включают данные, приведенные в ячейках 1 и 2. Физические показатели использования ресурсов, их превращения в результате процессов производства и потребления, поступления отходов обратно в окружающую среду отражаются в материальных и энергетических балансах (ячейки 2 и 3).

Система денежных показателей распространяется и на окружающую среду. Оценка затрат и доходов от воздействия на окружающую среду (ячейки 5 и 6) облегчает включение экологических вопросов в экономический анализ. Следует отметить, что концепция интегрированных систем учета, включающих как денежные, так и физические показатели (ячейки 1, 2, 3, 5 и 6), в настоящее время пока полностью не реализована, поскольку исчерпывающие сведения о воздействии человеческой деятельности на окружающую среду еще не получены.

Основные подходы, на которых должна строиться такая система.

Во-первых, необходимо четко разделять учет запасов и потоков. Оценка запасов природных ресурсов и других форм богатства формирует один метод учета, который связывает компоненты экономической и природной среды. Во-вторых, следует учитывать разницу между исчерпанием природных ресурсов (природного капитала) и выпуском продукции, которая представляет собой показатель чистого дохода. Оба подхода полезны и могут использоваться для различных целей.

Для оценки запаса благосостояния нужно учитывать изменения в количестве и качестве природного капитала, а также изменения в капитале, созданном человеком, и человеческом капитале. Агрегированные показатели богатства страны недостаточно информативны. Большой интерес представляют показатели изменения богатства с течением времени. Если богатство страны уменьшается со временем, это означает сокращение капитала и неустойчивое развитие ее экономики. Изменения в природном и других видах капитала используются для оценки «чистых сбережений» нации и учитываются при анализе экономического развития различных стран (ряд исследований в этой области проведен Всемирным банком).

С точки зрения учета потоков представляет интерес измерение показателя «устойчивого дохода». Это такой уровень дохода, который существующая капитальная база страны может обеспечивать бесконечно долго. Для оценки устойчивого дохода необходимо из величины общего выпуска вычесть износ (сокращение) всех форм капитала. Следует учесть также ущерб от загрязнения окружающей среды и расходы на превентивные меры против негативного воздействия загрязнения.

Для информационного обеспечения принятия экономических решений целесообразно включить в систему национальных счетов экологические показатели. Существуют различные подходы к их формированию. Они основаны на физических и денежных показателях состояния окружающей среды и взаимодействий между экономикой и природой. Некоторые страны создали национальные эколого-экономические счета с частичным включением в них денежных показателей и успешно используют их для оценки экологических издержек макроэкономических преобразований.

Переход к устойчивому развитию требует осуществления эколого-ориентированной корректировки макропоказателей развития экономики, что может быть осуществлено в рамках системы национальных счетов путем введения показателей экономической оценки природного капитала и его амортизации.

В нашей стране разработка системы национальных счетов ведется с 1985 г. Однако состояние окружающей среды и природных ресурсов, их значимость для национальной экономики не нашли в ней отражения.

Для адекватного и подробного отражения экологических показателей в системе национальных счетов представлено решение двух взаимосвязанных задач:

- детализация ресурсных счетов в физических единицах, отражающих процессы воспроизводства природных ресурсов в количественном и качественном аспектах с учетом синергических эффектов и динамики функционирования экосистемы в целом;

- экологическая оценка величины запасов природных ресурсов, их истощения и деградации, затрат по восстановлению качества природной среды и т.д.

Национальные счета и межотраслевой баланс входят в интегрированную систему национальных счетов, описывающую процессы создания, распределения конечного использования совокупных доходов, эквивалентных стоимости валового национального продукта.

Увязав в национальных счетах экономическую деятельность, охрану окружающей среды и состояние среды, можно будет рассчитать величину устойчивого национального дохода, а используя динамическую модель межотраслевого баланса позволит определить оптимальный путь перехода к устойчивому использованию окружающей среды.

Решение задачи обеспечения устойчивого состояния окружающей среды, которое определяет устойчивый национальный доход, ставит ряд методологических проблем, среди которых первоочередными являются:

1) определение экономических потерь, связанных с экологическими нарушениями, а также затрат на природоохранные мероприятия;

2) количественное выражение устойчивого уровня использования ассимиляционного потенциала окружающей среды (АПОС);

3) разработка инструментария для макроэкономического анализа перехода от фактического состояния окружающей среды к устойчивому;

4) совершенствование системы статистики окружающей среды в направлении приближения ее к потребностям и общим принципам экономической статистики, в том числе построения национальных счетов окружающей среды.

Разработка поставленных проблем позволит перейти к практическому определению устойчивых макропоказателей.

Национальные счета дают представление о наиболее широко используемых показателях экономического развития и об экономической составляющей благосостояния. В то же время для отражения возможностей устойчивого долгосрочного экономического роста в них не хватает, в частности, счетов, отражающих изменение качества окружающей среды под воздействием антропогенного загрязнения и природоохранных мероприятий. С помощью таких счетов появилась бы возможность отразить в комплексных показателях экономического развития - ВВП и национальный доход – степень деградаций среды и таким образом получить экологически отрегулированные макропоказатели. [3]

В дополнение к общепринятой системе национального счетоводства в настоящее время разрабатывается система интегрированных эколого-экономических счетов.

Основными чертами системы интегрированного эколого-экономического счетоводства являются:

– выделение из традиционных счетов всех потоков, связанных с окружающей средой;

– соединение счетов окружающей среды в натуральном выражении со счетами в денежном выражении;

– оценка затрат и результатов в области охраны окружающей среды;

– определение размера природного капитала и его амортизации;

– разработка и измерение показателей экологически отрегулированного продукта и дохода.

Построение системы интегрированных эколого-экономических счетов позволит решить следующие задачи:

1) произвести экологическую корректировку макропоказателей, в которых должны наглядно отразиться характер развития экономических процессов (устойчивый или нет) в стране;

2) дать экономическую оценку природной части национального богатства (до настоящего времени природная компонента не учитывалась в отечественной статистике национального богатства);

3) учитывать экологический фактор при выработке стратегии экономического развития;

4) стандартизировать систему национального счетоводства в соответствии с требованиями мировой статистики.

Для этого необходимо:

– осуществить выбор ресурсов, жизненно важных для экономики России, в соответствии с Концепцией государственной политики в сфере воспроизводства, использования и охраны природных ресурсов и для каждого из этих ресурсов построить ресурсные счета, отражающие движение запасов данного ресурса, его деградацию, аспекты охраны окружающей среды и т.д.;

– разработать единую систему оценки величин различных природоохранных затрат; по очистке, по восстановлению качества природной среды, прочие меры по предотвращению загрязнения; экономического ущерба, наносимого природной среде, потерь национального богатства от экологических нарушений;

– расширить систему национальных счетов экологическими показателями.

Методологическую и методическую основу решения этих задач в части экологизации системы национальных счетов должны обеспечить следующие научные исследования:

1) разработка вариантов корректировок макроэкономических показателей, различающих два вида потерь из-за экологических нарушений: потерь, которые несет общество из-за функционирования производства в загрязненной среде, и потерь, которые оно наносит будущим поколениям;

2) включение природной составляющей в оценку национального богатства и разработка приближенного метода определения потерь национального богатства от экологических нарушений;

3) разработка методов экологического регулирования межотраслевого баланса народного хозяйства, а также методов экологизации бухгалтерского баланса предприятия.

Не менее важной является проблема информационного обеспечения системы интегрированного эколого-экономического счетоводства. Статистика окружающей среды в настоящее время способна предоставить огромные массивы информации, но без выработки общего заключения об экономическом использовании АПОС. Пространственная ориентация собираемых данных о среде требует также выработки принципов их агрегирования до такого уровня, который соответствует анализу макропоказателей экономического развития. [3]

Расширение схемы национальных счетов не только дает возможность учесть экологические нарушения и вычесть вызванные ими потери из ВВП, но и способно отразить расширенное воспроизводство природного капитала, если экономическое развитие не только не вызывает экологических нарушений, но и улучшает состояние окружающей среды. Динамика отрегулированного ВВП в связи с этим позволит оценить характер экономического развития - устойчивый или неустойчивый.

Особая проблема построения системы интегрированных эколого-экономических счетов состоит в стоимостной оценке экологических показателей. Конечная цель создания данной системы состоит в описании взаимоотношений между экономикой и природой в стоимостном выражении, но вследствие недостаточной методологической базы в ближайшей перспективе необходимо сочетать как стоимостные, так и натуральные показатели.

Для этого система национальных счетов должна быть дополнена комплектом сопутствующих (сателлитных) ресурсных счетов, которые должны включать:

а) информацию о запасах природных ресурсов и их динамику (в физических единицах)

б) информацию о потоках, связанных с использованием ресурсов (в физических единицах);

с) информацию о производстве отходов и их утилизации (в физических единицах);  
d) экономическую оценку ресурсных потоков, ущерба, наносимого окружающей среде, затрат на очистку и капиталовложений на природоохранные мероприятия.

Устойчивое экономическое развитие в качестве одного из своих приоритетов выдвигает проблему сбалансированного и рационального потребления природно-ресурсного капитала, а также сохранения важнейших качественных параметров окружающей среды. Наиболее весомых результатов можно добиться путем интеграции экономико-производственных и экологических аспектов в деятельности хозяйствующих субъектов[1].

Одним из важнейших требований стратегии устойчивого развития является полный учет экологических и природосберегающих издержек в национальных счетах. Это непосредственно связано с реформированием налоговой системы. Очень важно, чтобы совершенствование национальных счетов было унифицировано во всех странах на основе разработки и согласования рекомендательных законодательных актов. Это будет мощным стимулом для реализации стратегии устойчивого развития посредством создания неконкурентной среды для производства экологически «грязной» продукции и использования природоёмких технологий.

Экспериментальные расчеты и экспертные оценки, выполненные ранее в нашей стране, показали двукратное увеличение национального богатства с учетом стоимости природных ресурсов. В настоящее время, когда значительная доля основных фондов изношена, оценка природных ресурсов может превалировать над традиционно оцениваемой частью национального богатства. Существуют два аспекта – рост в динамике стоимости природных ресурсов и их потеря деградации и истощение. Превышение темное роста потерь над увеличением стоимости природных ресурсов означало бы деградацию природной основы роста национального богатства. В этом случае цели охраны и воспроизводства природных ресурсов получили бы социальное предпочтение перед традиционными экономическими устремлениями. Сейчас темпы использования природных ресурсов, включая АНОС, превышают их воспроизводство. В связи с этим актуальны экономические преобразование в рамках: реформирования национального счетоводства и налоговой системы.

## **ЛИТЕРАТУРА**

1. Белоусов, А.И. Бухгалтерский экологический контроль и аудит: проблемы формирования и функционирования [Текст] / А.И. Белоусов, В.А. Хмельницкий. // Управленческий учет. – Москва. – ЗАО «Финпресс». – 2007. - №6.
2. Воронцов, А.П. Рациональное природопользование: Учеб. пособие. Ассоциация авторов и издателей «Тандем». [Текст] / А.П. Воронцов. - М.: ЭКМОС, 2000. – 303 с.
3. Протасов, В.Ф. Экология, здоровье и природопользование в России [Текст] / В.Ф. Протасов, А.В. Молчанов. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 528 с.

### **Алимов Сергей Александрович**

Орловский государственный технический университет

302020, г. Орел, Наугорское ш., 40

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

Тел. (4862) 41-95-35

E-mail: alimov\_sergei@mail.ru



КОНСТАНТИНОВ В.А.

## ПРАКТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ВЛИЯНИЯ ТЕХНОЛОГИИ, СТРУКТУРЫ И ОТРАСЛЕВОЙ ОСОБЕННОСТИ ПРОИЗВОДСТВА НА ОРГАНИЗАЦИЮ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ

*В данной статье показывается взаимосвязь между технологическим процессом производства продукции и формированием системы управленческого учета, а также разрабатываются оригинальные авторские формы управленческой отчетности, адаптированные к конкретному предприятию.*

**Ключевые слова:** управленческий учет, управленческая отчетность, себестоимость, производство

*In given article the interrelation between technological process of production and formation of system of the administrative account is shown, and also the original author's forms of the administrative reporting adapted for the concrete enterprise are developed.*

**Key words:** the administrative account, the administrative reporting, the cost price, manufacture

Существующие теоретические подходы к организации управленческого учета нередко ссылаются на то, что каждый рассматриваемый метод, инструмент, классификация должна обязательно корректироваться с учетом тех или иных практических условий.

В рамках данной статьи мы предлагаем рассмотреть организацию управленческого учета при конкретных технологических особенностях. В качестве объекта выбрано небольшое предприятие, занимающееся выпечкой хлеба, то есть мини-пекарня. Небольшой размер предприятия позволит более четко раскрыть практическое назначение управленческого учета, без детального описания каждого внутреннего норматива и документа и раскрытия структуры аналитических счетов [1].

Для целей организации управленческого учета и отчетности на данном предприятии мы предлагаем выделить следующие условные этапы, которые позволят структурировать предлагаемый материал:

1. Описание примерной структуры оборудования.
2. Раскрытие основных характеристик производства.
3. Построение технологической схемы работы;
4. Структура единовременных расходов по организации деятельности, структура постоянных и переменных затрат.
5. Структура счетов для учета затрат;
6. Формы управленческой отчетности, характерные для предприятий рассматриваемого вида.

*Первый этап.* Технологическая линия мини-пекарни должна состоять из следующего минимального набора оборудования: шкаф пекарный, шкаф расстоечный, вибростол, тестомесильная машина, дежа, стол разделочный, комплект хлебных форм, стеллажей, а также тележка накопительная.

В состав рекомендуемого комплекта «Мини-пекарня» входят следующие элементы, представленные в таблице 1.

Таким образом, из таблицы видно, что потребляемая мощность данной мини-пекарни – 19 кВт, полезная площадь пекарни – 6 кв.м.

Производительность оборудования по данным технического паспорта составляет 57 кг/час.

При описании технологического процесса необходимо указать производственный график работы.

Таблица 1 – Рекомендуемый комплект оборудования «Мини-пекарня»

Наименование оборудования	Техническое описание	Количество, шт.
Шкаф пекарный ЭШП.08	Потребляемая мощность – 15,6кВт, напряжение – 380В, количество пекарных камер – 3, внутренние размеры пекарных камер – 964x760x220мм, габаритные размеры шкафа – 1200x1040x1615мм, масса нетто/брутто – 375/486 кг. С пароувлажнением.	1
Шкаф расстоечный ШТР.04	Потребляемая мощность – 1,4кВт, напряжение – 220В, количество одновременно, загружаемых противней – 6, габаритные размера противней – 880x910мм, габаритные размеры шкафа – 1000x1060x1750мм, масса нетто/брутто – 210/313кг. С пароувлажнением. Все внутренние поверхности камеры из пищевой нержавеющей стали.	1
Вибросито МПМХ-01	Производительность – до 250кг/ч, напряжение – 220В, потребляемая мощность – 0,12кВт, габаритные размеры вибросито – 750x770x810мм, масса – 55кг	1
Тестомесильная машина МТМ-65	Производительность – 260кг/ч, напряжение – 380В, потребляемая мощность – 1,1кВт, габариты машины – 750x540x1165мм, масса – 155кг	1
Дежа (60 литров)	Из пищевой нержавеющей стали	2
Стол разделочный	-	1
Форма хлебная Л17	Из пищевой нержавеющей стали	144
Тележка накопительная	-	1

Предполагается организовать восьмичасовой рабочий день в 2 смены без выходных и праздников. В таблице 2 представлены основные характеристики производства (второй этап):

Таблица 2 – Основные характеристики производства

Показатель	Величина
1	2
Количество батонов, выпекаемых в час, шт.	$1140/8 = 142,5$
Продолжительность рабочей смены, час	8
Количество смен за рабочий день, смен	2
Количество рабочих дней в месяце, дней	30
Количество батонов за 2 смены, шт.	$142,5 * 8 * 2 = 2280$
Масса батона, кг.	0,4
Итого количество продукции в месяц, кг.	$2280 * 0,4 * 30 = 27360$

Третий этап. Схема технологического процесса изготовления хлеба представлена на рисунке 1.

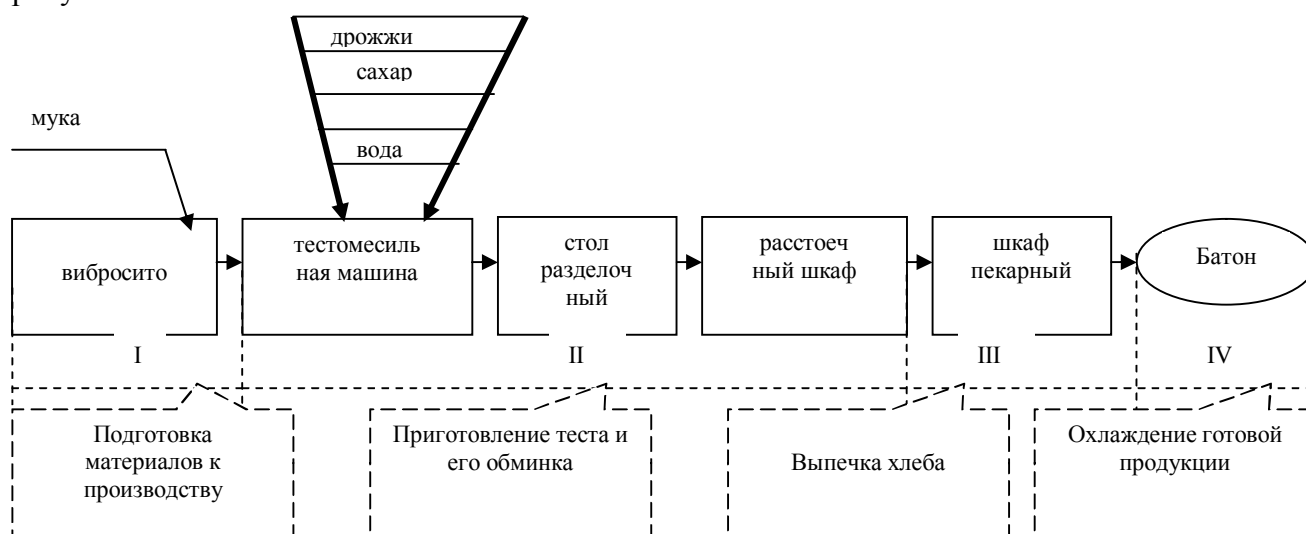


Рисунок 1 – Схема технологического процесса изготовления хлеба

Таким образом, технологический процесс изготовления хлеба можно разделить на 4 этапа:

- I – подготовка материалов к производству;
- II – приготовление теста и его обминка;
- III – выпечка хлеба;
- IV – охлаждение готовой продукции.

*Пятый этап.* Расчет стоимости рекомендуемого комплекта оборудования «Мини пекарня» произведен в таблице 3.

Таблица 3 – Стоимость рекомендуемого комплекта оборудования «Мини-пекарня»

№ п/п	Наименование оборудования	Количество, шт.	Цена, руб.	Потребляемая мощность, кВт
1	2	3	4	5
1	Шкаф пекарный ЭШП.08	1	34636	15,6
2	Шкаф расстоечный ШТР.04	1	35713	1,4
3	Вибросито МПМХ-01	1	13500	0,12
4	Тестомесильная машина МТМ-65	1	37070	1,1
5	Дежа (60 литров)	2	6625	-
6	Стол разделочный	1	6517	-
7	Форма хлебная Л7	144	5040	-
8	Тележка накопительная	1	3010	-
Итого			148736	19

Его стоимость составит 148736 руб. Производительность мини-пекарни составит 57 кг/ч, а потребляемая мощность – 19кВт.

Рекомендуемый комплект оборудования включает в себя все необходимые элементы для выпечки хлеба. Сюда входит оборудование мини-пекарни, оборудование для хранения, разделывания и обработки теста, мелкие инструменты и посуда для приготовления теста. Произведем расчет стоимости основных материалов, необходимых для производства хлеба. Расчет представлен в таблице 4.

Таблица 4 – Расчет стоимости основных материалов, необходимых для производства хлеба

Наименование необходимых ингредиентов	Стоимость продуктов, необходимых для производства хлеба			
	На 1 кг теста		На 1000 кг теста	
	Количество, кг	Цена, руб.	Количество, кг	Цена, руб.
1	2	3	4	5
Мука	0,6	7,92	600	7920
Вода	0,25	0,13	250	125
Маргарин	0,02	1,10	20	1100
Дрожжи	0,01	2,10	10	2100
Соль	0,01	0,02	10	22
Сахар	0,03	0,44	30	435
Ванилин	0,001	0,1	1	1000
Масло растительное	0,002	0,09	2	91,4
Итого				12793,40

Аналогичные таблицы рекомендуется составлять для каждого элемента структуры затрат. Все затраты, произведенные мини-пекарней, приведем в сводной таблице 5.

Таблица 5 – Сводная таблица предполагаемых затрат мини-пекарни

Статьи затрат	Сумма, руб.
1	2
Единовременные затраты:	466726,00
- Основные средства общепроизводственного назначения	340678,00
- Основные средства производственного назначения	126048,00
Периодические затраты:	635621,08
<i>Постоянные затраты:</i>	<i>157847,73</i>
- Заработная плата основных производственных рабочих	47000,00
- Отчисления на социальные нужды	12408,00

Продолжение таблицы 5

- Расходы по эксплуатации производственных машин и оборудования (амортизационные отчисления)	1046,00
- Общепроизводственные расходы, в том числе:	67153,73
Аренда	30000,00
Заработная плата	28000,00
Отчисления на социальные нужды	7280,00
Расходы на обслуживание машин (амортизационные отчисления)	1873,73
- Общехозяйственные расходы, в том числе:	30240,00
Заработная плата	24000,00
Отчисления на социальные нужды	6240,00
<i>Переменные затраты:</i>	<i>491347,08</i>
- Основные материалы, в том числе:	437534,28
Мука	162518,40
Прочие основные материалы	275015,88
- Энергия на технологические цели	15412,80
- Общепроизводственные расходы, в том числе:	23400,00
Расходы на бензин	23400,00
- Коммерческие расходы, в том числе:	15000,00
Расходы на рекламу	15000,00

*Этап шестой.* Мини-пекарня по характеру технологического процесса представляет собой обрабатывающее производство.

Для того чтобы управленческий учет был обеспечен более подробной информацией о затратах на производство мини-пекарни необходима подробная аналитика производства, в частности, аналитика по материально-ответственным лицам – пекарям. В мини-пекарне осуществляют работу два пекаря, поэтому к синтетическому счету 20 «Основное производство» открыты следующие субсчета:

- 20/1 «Пекарь 1»;
- 20/2 «Пекарь 2».

На субсчете «Пекарь 1» отражаются все затраты по одному пекарю, по другому пекарю – на субсчете «Пекарь 2».

Вся информация, собранная по субсчетам, переносится на счет 20 «Основное производство». После чего эти затраты списываются на себестоимость продукции, т.е. в дебет счета 90 «Продажи».[2] Схематически этот процесс можно представить на рисунке 2.

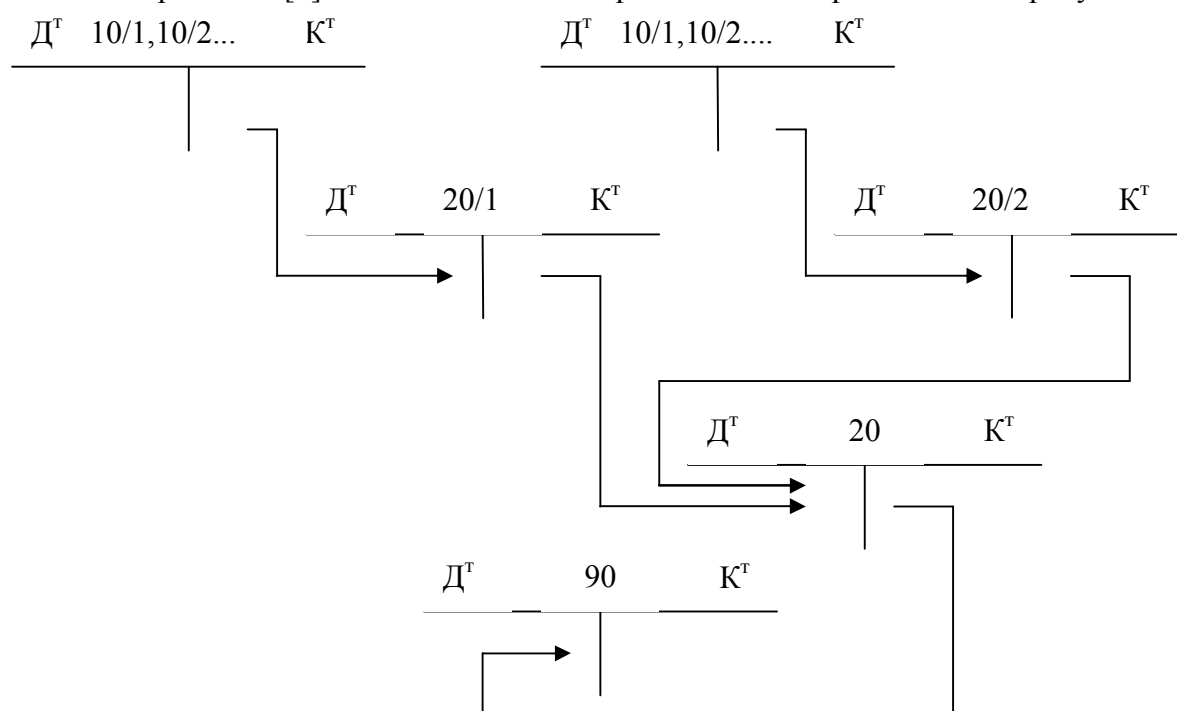


Рисунок 2 – Списание производственных расходов на себестоимость хлеба

*Этап седьмой.* По окончании рабочей смены каждый из материально-ответственных лиц – пекарей – должен подготовить и сдать материальный отчет заведующему производству.

В мини-пекарне рекомендуется использовать следующие регистры управленческого учета:

- материальный отчет пекаря;
- материальный отчет заведующего производством;
- отчет о движении продуктов;
- отчет о деятельности мини-пекарни.

Предложенные регистры управленческого учета помогут руководству мини-пекарни своевременно принимать управленческие решения, а также производить анализ затрат мини-пекарни.

Структура рекомендуемого материального отчета пекаря представлена в таблице 6.

Таблица 6 – Рекомендуемый материальный отчет пекаря

Наименование	Отчетный период		
	План	Факт	Отклонение
1	2	3	4
Основные материалы, в том числе:	$\sum ОСН.М.n$	$\sum ОСН.Мф$	Разница 3 и 2 колонки
- Мука	$\sum МУКА.n$	$\sum МУКА.ф$	Разница 3 и 2 колонки
- Прочие основные материалы, в том числе:	$\sum ПРОЧ.М.n$	$\sum ПРОЧ.М.ф$	Разница 3 и 2 колонки
Вода	$\sum ВОДА.n$	$\sum ВОДА.ф$	Разница 3 и 2 колонки
Маргарин и т.д.	$\sum МАРГАР.n$	$\sum МАРГАР.ф$	Разница 3 и 2 колонки
<b>Итого:</b>	$\sum n$	$\sum ф$	Разница 3 и 2 колонки
Количество выпекаемых батонов	$\sum Батов.n$	$\sum Батов.ф$	Разница 3 и 2 колонки
Количество бракованных изделий	$\sum брака.n$	$\sum брака.ф$	Разница 3 и 2 колонки

Данный материальный отчет свидетельствует об отклонениях по расходу сырья на производство хлеба. В отчете пекаря должны быть указаны все основные материалы, которые были использованы для производства хлеба, в том числе: мука, вода, маргарин, дрожжи, соль, сахар, ванилин. Также следует привести количество выпекаемых батонов, и количество бракованных изделий. После того как заведующий производством получит материальные отчеты по каждому из пекарей, он должен составить собственный отчет. Данный отчет предоставляется высшему руководству – директору мини-пекарни. Отчет представлен в таблице 7.

Таблица 7 – Рекомендуемый материальный отчет заведующего производством

Наименование	План	Отклонение
1	2	3
<b>Пекарь 1</b>		
Расходы на основные материалы, руб.	$\sum n 1$	$\Delta$
Количество выпекаемых батонов	$\sum n 1$	$\Delta$
Количество бракованных изделий	$\sum n 1$	$\Delta$
<b>Пекарь 2</b>		$\Delta$
Расходы на основные материалы, руб.	$\sum n 2$	$\Delta$

Продолжение таблицы 7

Количество выпекаемых батонов	$\sum n_2$	$\Delta$
Количество бракованных изделий	$\sum n_2$	$\Delta$
<b>Общепроизводственные расходы</b>	$\sum обпрп$	$\Delta$
<b>Общехозяйственные расходы</b>	$\sum общхозп$	$\Delta$
<b>Итого:</b>		

В отчете заведующий производством должен указать совокупные расходы основных материалов на производство хлеба, количество выпекаемых батонов за смену и количество бракованных изделий. На основе данного учетного регистра можно сделать вывод о том, какова производительность труда на предприятии, а также выявить количество бракованных изделий. Если брак повышается с течением времени необходимо выяснять причины данного факта. Таким образом, можно сделать вывод о структуре себестоимости продукции. [3]

Помимо данного отчета заведующему производством рекомендуется составить и предоставить в бухгалтерию отчет о движении продуктов. Отчет представлен в таблице 8.

Таблица 8 – Рекомендуемый отчет о движении продуктов

Наименование	Документ		Продукт		Отметки бухгалтерии
	Дата	Номер	Количество, кг.	Сумма, руб.	
1	2	3	4	5	6
<b>Остаток на « » 20 года</b>					
Приход	** .09	№*	$\sum_{к2}$	$\sum$	
Мука	** .09	№*	$\sum_{к2}$	$\sum$	
Вода	** .09	№*	$\sum_{к2}$	$\sum$	
Маргарин	** .09	№*	$\sum_{к2}$	$\sum$	
Дрожжи	** .09	№*	$\sum_{к2}$	$\sum$	
Соль	** .09	№*	$\sum_{к2}$	$\sum$	
Сахар	** .09	№*	$\sum_{к2}$	$\sum$	
Ванилин	** .09	№*	$\sum_{к2}$	$\sum$	
Масло растительное	** .09	№*	$\sum_{к2}$	$\sum$	
<b>Итого по приходу</b>	<b>х</b>	<b>х</b>			
<b>Итого с остатком</b>	<b>х</b>	<b>х</b>			
Расход					
Мука	** .09	№*	$\sum_{к2}$	$\sum$	
Вода	** .09	№*	$\sum_{к2}$	$\sum$	
Маргарин	** .09	№*	$\sum_{к2}$	$\sum$	
Дрожжи	** .09	№*	$\sum_{к2}$	$\sum$	
Соль	** .09	№*	$\sum_{к2}$	$\sum$	
Сахар	** .09	№*	$\sum_{к2}$	$\sum$	
Ванилин	** .09	№*	$\sum_{к2}$	$\sum$	
Масло растительное	** .09	№*	$\sum_{к2}$	$\sum$	
<b>Итого по расходу</b>	<b>х</b>	<b>х</b>			
<b>Остаток на « » 20 года</b>	<b>х</b>	<b>х</b>			

В отчете о движении продуктов заведующий производством должен указать остаток продуктов на начало отчетного периода, а также количество и сумма израсходованных и приобретенных продуктов за период. По итогам отчетного периода заведующий производством должен вывести остаток. Причем заполнение данного регистра управленческого учета должно основываться на первичных документах, подтверждающих факт прихода и расходы продуктов. На основе данного отчета делается вывод о необходимости приобретения дополнительного количества продуктов, необходимых для производства хлеба.

Бухгалтер должен предоставить директору мини-пекарни отчет о деятельности мини-пекарни. Отчет представлен в таблице 9.

Таблица 9 – Рекомендуемый отчет о деятельности мини-пекарни

Показатель 1	План 2	Отклонение 3
Выручка от продаж	$\Sigma$	$\Delta$
Производственная себестоимость	$\Sigma$	$\Delta$
Валовая прибыль	$\Sigma$	$\Delta$

В отчете о деятельности мини-пекарни должны быть представлены такие показатели, как:

- выручка от продаж;
- производственная себестоимость;
- валовая прибыль.

На основе данного отчета можно сделать вывод о том, насколько рентабельно производство, а также какова производственная себестоимость продукции.

На высшем уровне управления, на основе анализа эффективности деятельности организации в целом и структуре финансового результата, принимаются стратегические решения по развитию или преобразованию отдельных процессов с целью повышения общей эффективности. На уровне управления подразделением оценивается эффективность отдельного процесса (вида деятельности, службы) и принимаются тактические решения по повышению эффективности выполнения отдельных функций.

## ЛИТЕРАТУРА

1. Попова, Л.В. Формирование учетно-аналитической системы затрат на промышленных предприятиях: учебное пособие [Текст] / Л.В. Попова, И.А. Маслова, В.А. Константинов, М.М. Коростелкин. - М.: Дело и сервис, 2007 г. – 224с
2. Константинов, В.А. Управленческий учет, как часть учетно-аналитической системы [Текст] / В.А. Константинов. - Управленческий учет. – 2007. - №6. - 66-76 с.
3. Константинов, В.А. Основы формирования системы бухгалтерского (управленческого) учета и управленческой отчетности на предприятиях малого бизнеса в современных экономических условиях [Текст] / В.А. Константинов// Экономические и гуманитарные науки. - 2009 - №8. – С.52-57

### Константинов Виктор Александрович

Орловский государственный технический университет

302020, г. Орел, Наугорское ш., 40

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

Тел. (4862) 41-95-35

E-mail: neovitek@mail.ru

ДЕДКОВА Е.Г.

## МЕТОДИКА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ В СООТВЕТСТВИИ С МСФО

*В статье рассмотрена классификация доходов и расходов в соответствии с МСФО, определены критерии отличия категории доходы в национальном и международном учете, а также представлены особенности заполнения формы отчетности «Отчет о прибылях и убытках» в системе МСФО.*

**Ключевые слова:** доходы, расходы, финансовый результат, формы отчетности, МСФО.

*In the article the author considers classification of incomes and expenses according to MSFO, criteria of difference of a category incomes in the national and international account are defined, and also features of filling of the form of the reporting «the Report on profits and losses» in system MSFO are presented*

**Key words:** incomes, expenses, financial result, reporting forms, IFRS

Система международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) создана для унификации принципов и методик бухгалтерского учета, используемых компаниями разных стран для составления финансовой отчетности. Поскольку отчетность составляется и представляется для внешних пользователей, в разных странах мира существуют различия в содержании, формировании и представлении показателей, характеризующих результаты деятельности.

Для того чтобы составить отчетность, которую адекватно воспринимают и понимают пользователи разных стран, созданы и совершенствуются международные стандарты финансовой отчетности. Они призваны сблизить правила ее составления и процедуры подготовки и представления сведений о деятельности той или иной компании.

Содержание форм финансовой отчетности определено МСФО 1 «Представление финансовой отчетности». Это стандарт общего назначения, в котором выработаны базовые подходы составления отчетности компании для достижения ее сопоставимости с показателями предшествующих периодов и данными отчетности других организаций. Кроме этого в стандарте представлены рекомендации по структуре финансовой отчетности и минимальные требования к ее содержанию [2].

Финансовая отчетность общего назначения в соответствии с правилами и принципами МСФО используется для удовлетворения информационных потребностей тех пользователей, которые не имеют возможности затребовать отчетные сведения определенного информационного характера. Финансовая отчетность, составленная в соответствии с МСФО, позволяет структурировано представить финансовое положение и операции, осуществленные компанией за отчетный период. Целями финансовой отчетности являются:

- представление сведений о финансовом положении, финансовых результатах компании и движении денежных средств для широкого круга пользователей с целью принятия экономических решений;

- представление данных о результатах управления ресурсами, доверенными руководством компании.

На основе показателей отчетности пользователи имеют возможности прогнозировать движение потоков денежных средств организации или их эквивалентов в будущем, а также распределение потоков во времени.

Формировать отчетность по МСФО можно одним из способов:

- при помощи первичного (параллельного с российским) учета по МСФО,
- путем трансформации национальной финансовой отчетности в формат МСФО.



Параллельный учет дает более качественный результат. Но этот способ затратен и не всегда экономически обоснован, поэтому большинство организаций готовят отчетность по МСФО при помощи трансформации, которая не требует ежедневных затрат и проводится единовременно после окончания отчетного периода. Трансформации бухгалтерской отчетности – это процесс составления отчетности по стандартам МСФО путем перегруппировки учетной информации и корректировки статей отчетности, подготовленной по правилам российской системы бухгалтерского учета.

Единого алгоритма трансформации не существует, и в каждом случае требуется индивидуальный подход. Любой специалист, трансформирующий отчетность, имеет право самостоятельно определять методику и этапы трансформации применительно к отчетности каждой конкретной организации.

Для формирования финансовой отчетности важным аспектом является учет и отражение доходов и расходов. В российском учете критерии признания доходов и расходов регламентируются ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации». Отличительной особенностью российских стандартов бухгалтерского учета от МСФО является их детализация и обязательность к исполнению.

В МСФО доходы и расходы рассматриваются как элементы, непосредственно связанные с прибылью организации. Разница между доходами и расходами представляет собой финансовый результат деятельности предприятия. Поэтому в МСФО руководствуются Принципами подготовки и составления финансовой отчетности (Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements) и МСФО 18 «Выручка» (IAS 18 – Revenue). В МСФО нет ни одного специального стандарта, регламентирующего учет и порядок отражения в отчетности расходов. Все это прописано в отдельных стандартах. Так, МСФО 2 «Запасы» (IAS 2 – Inventories) регулируют оценку расходов по материалам, МСФО 16 «Основные средства» (IAS 16 – Property, Plant and Equipment) – затраты по амортизации, МСФО 19 «Вознаграждения работникам» (IAS 19 – Employee Benefits) – расходы по оплате труда. Эти стандарты в том числе регулируют порядок включения затрат в первоначальную стоимость продукции (материалов, товаров), основных средств и нематериальных активов (их капитализацию), а также порядок их списания в виде амортизации (декапитализацию) или выбытия.

Кроме того, МСФО 23 «Затраты по займам» (IAS 23 – Borrowing costs) определяет, как учитывать расходы по займам. Доходы по ПБУ 9/99 в целом определяются так же, как и в МСФО, – исходя из характера деятельности предприятия и его операций. Аналогично МСФО 18 в ПБУ 9/99 отмечается, что одни и те же доходы могут быть основными для одних предприятий и прочими для других [4].

В таблице 1 приведена классификация доходов и расходов в соответствии с МСФО.

Таблица 1 – Классификация доходов и расходов в соответствии с МСФО

Направление классификации	Доходы	Расходы
По экономической сущности	<i>Выручка</i> – валовое поступление экономических выгод в ходе основной деятельности, приводящее к увеличению капитала	<i>Расходы по обычной деятельности</i> - себестоимость продукции; - операционные расходы – расходы, связанные с непосредственной деятельностью, но отличные от затрат, относимых на себестоимость реализованной продукции; - коммерческие расходы (связаны со сбытом продукции); - общехозяйственные расходы (связаны с организацией деятельности)
	<i>Прочие доходы</i> – поступления экономических выгод не от основной деятельности, носящие, как правило, нерегулярный характер	<i>Убытки</i> – расходы, которые могут возникать и не возникать в процессе основной деятельности

Продолжение таблицы 1

По признаку принадлежности к отчетным периодам	<p><i>Доходы текущего отчетного периода</i> – доходы, возникновение которых обусловлено фактами хозяйственной деятельности и событиями текущего отчетного периода, признаваемые в текущем отчетном периоде:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- доходы, обусловленные понесенными в данном отчетном периоде расходами;</li> <li>- доходы, не связанные с фактом возникновения текущих расходов</li> </ul>	<p><i>Расходы текущего отчетного периода</i> – расходы, обусловленные фактами хозяйственной деятельности текущего отчетного периода и признаваемые в отчете о прибылях и убытках данного периода:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- расходы, обусловленные полученными в данном отчетном периоде доходами;</li> <li>- расходы, не связанные с получением текущих доходов</li> </ul>
	<p><i>Доходы будущих отчетных периодов</i> (отложенные доходы) – доходы, обусловленные фактами хозяйственной деятельности и событиями текущего отчетного периода, но признаваемые в отчете о прибылях и убытках в будущих периодах.</p>	<p><i>Расходы будущих отчетных периодов</i> (отложенные расходы) – условные расходы, не признанные в качестве расходов в текущем отчетном периоде в отчете о прибылях и убытках:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- инвестиции (капитальные вложения);</li> <li>- расходы будущих периодов.</li> </ul>

Во многом схожи критерии признания дохода в ПБУ 9/99 и по МСФО, однако есть некоторые отличия.

Различия в национальных и международных стандартах возникают в вопросах по операциям, когда выручка в МСФО не признается.

Российские стандарты не предусматривают анализа существенных рисков, связанных с собственностью на товары. Согласно отечественным стандартам главное – произошел переход права собственности или нет. МСФО упор делают на экономическое содержание сделки. В большинстве случаев передача рисков и вознаграждений, связанных с покупкой, совпадает с передачей прав собственности покупателю, но так бывает не всегда [3].

Например, если по условиям сделки продавец имеет право выкупить товар обратно, заплатив при этом неустойку, такая сделка с точки зрения МСФО может быть признана не реализацией, а предоставлением займа с залогом имущества. Согласно МСФО выручка не может быть признана:

- получение выручки от конкретной продажи возможно только после перепродажи товаров покупателем;
- проданные объекты подлежат установке, а она составляет значительную часть стоимости контракта, который еще не выполнен компанией. Выручка по этой сделке не признается до завершения установки;
- покупатель имеет право расторгнуть сделку.

Возникают различия в формировании бухгалтерской отчетности по требованиям ПБУ и МСФО, когда выручка признается постепенно.

Если сделка подразумевает последующее обслуживание проданного товара, согласно МСФО выручка признается в течение всего периода обслуживания. В соответствии с правилами ПБУ выручка признается сразу в полном объеме.

В МСФО в случае отсрочки платежа выручка отражается в сумме меньшей, чем это обусловлено по договору, по так называемой справедливой стоимости. При этом стоимость контракта уменьшается на величину условной процентной ставки, а разница признается доходом будущих периодов.

Существуют также различия в учете бартера. Согласно МСФО, если товары или услуги обмениваются на другие однородные и аналогичные по стоимости товары или услуги, такая сделка не признается реализацией. В случаях, когда происходит обмен разнородными товарами, выручка должна оцениваться по справедливой (то есть рыночной) стоимости полученных товаров (услуг). В российской системе бухгалтерского учета бартерные операции всегда рассматриваются как реализация [2].

Критерии отличия категории доходы в национальном и международном учете приведены в таблице 2.

Таблица 2 – Критерии отличия категории доходы в национальном и международном учете

Национальные стандарты учета и отчетности	Международные стандарты финансовой отчетности
Организация имеет право на получение выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным образом	Данное условие отсутствует
Сумма выручки может быть определена	Сумма выручки может быть надежно измерена
Имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации	Возникновение соответствующих экономических выгод, связанных со сделкой, является вероятным
Право собственности (владение, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана)	Организация перевела на покупателя значительные риски и вознаграждения, связанные с владением активом

Критерии учета расходов по МСФО и РСБУ в целом сопоставимы.

Однако в ПБУ 10/99 «Расходы организации» включено дополнительное условие о том, что расход признается в учете, если заключен договор, есть соответствующие требования нормативных актов или обычаи делового оборота.

В отличие от МСФО расход не может быть признан только на основании профессионального суждения бухгалтера об уменьшении экономических выгод и должен обязательно подтверждаться документально.

В итоге появляются существенные расхождения в Отчете о прибылях и убытках по МСФО и национальным правилам. Примером являются затраты по премированию работников. Премии по итогам года утверждаются в мае-июне следующего года. В российском бухгалтерском учете затраты отражаются после начисления премий, то есть в себестоимости следующего отчетного периода. Например, премии за 2009 год будут учтены в расходах 2010 года. Для целей МСФО бухгалтер должен оценить примерную сумму возможных премий (например, на основании опыта прошлых лет) и начислить данную сумму в отчетности прошлого года. То есть 2009-го. По факту начисления и выплаты (в 2010 году) разница между фактической суммой и суммой бухгалтерской оценки отражается уже в Отчете о прибылях и убытках 2010 года. Однако корректировка обычно незначительна.

Кроме того, согласно МСФО расходы учитываются исходя из прямой взаимной увязки понесенных расходов и полученных доходов (принцип соответствия затрат и выручки). Однако некоторые затраты, например, относящиеся к коммерческим или управленческим, по окончании отчетного периода всегда включаются в расходы. Критерии учета расходов в национальном и международном учете приведены в таблице 3.

Таблица 3 – Критерии учета расходов в национальном и международном учете

Национальные стандарты учета и отчетности	Международные стандарты финансовой отчетности
1	2
Расход производится в соответствии с конкретным договором, требованиями законодательства, обычаями делового оборота	Данное условие отсутствует
Сумма расхода может быть определена	Сумма расхода может быть надежно измерена
Имеется уверенность, что в результате операции произойдет уменьшение экономических выгод	Возникает уменьшение будущих экономических выгод, связанных с уменьшением актива или увеличением обязательства
Расходы признаются по принципу начисления	Расходы признаются по принципу начисления
Расходы должны быть обязательно подтверждены документально	Отражение хозяйственных операций не связывается с наличием или отсутствием первичной документации

Для формирования информации о финансовых результатах деятельности организации используется форма отчетности «Отчет о прибылях и убытках». В международном учете выделяются особенности заполнения данной формы отчетности. Так организация может выбрать один из следующих способов:

- метод характера затрат;
- метод функции затрат или «себестоимость продаж».

Первым способом в отчете о прибылях и убытках приводятся данные о расходах предприятия в отчетном периоде по их характеру (по экономическим элементам): амортизация, закупки материалов, транспортные расходы, заработная плата и жалование, затраты на рекламу. По функциональным направлениям расходы не группируются.

Таким образом, формат составления отчета о прибылях и убытках методом учета характера затрат основан на расчете дохода от продаж путем суммирования расходов, представленных по экономическим элементам, изменений запасов и прибыли [3].

Данный метод используется также при составлении отчета о прибылях и убытках в других зарубежных странах, например, в условиях континентальной модели бухгалтерского учета, которую использует большинство стран Европы, Япония, франкоязычные страны Африки.

Несмотря на то, что российские национальные стандарты частично приближены к международной практике, данный метод составления отчета о прибылях и убытках в отечественной практике не применяется.

Второй способ анализа и представления данных в отчете о прибылях и убытках в системе МСФО позволяет разложить доход от продаж в отчете о прибылях и убытках в МСФО на два составных элемента: себестоимость и прибыль. В его основу положены: классификация расходов по их функциональным признакам, выделение части себестоимости продаж, распределение или административная деятельность.

Согласно МСФО (IAS) 1 выбор между методом «по назначению затрат» и методом «по характеру» затрат зависит от исторических и отраслевых факторов, а также от характера деятельности организации.

Поскольку каждый метод представления имеет свои преимущества для различных организаций, МСФО (IAS) 1 требует от руководства организации выбирать тот метод, который позволит обеспечить наиболее относимое и надежное представление финансовой отчетности.

Национальные нормативные акты при составлении Отчета о прибылях и убытках в качестве единственного предусматривают метод «по назначению затрат».

Приведенная форма отчетности «Отчет о прибылях и убытках» составленный в формате «Метода характера затрат» является более информативной в части структуры затрат торгового предприятия. Таким образом, используя положения международных стандартов финансовой отчетности пользователи учетной информации получают возможность более качественно оценить результаты деятельности предприятия и принимать необходимые управленческие решения.

Использование МСФО позволяет организациям, планирующим привлечение инвестиций, представить потенциальным инвесторам, кредиторам и другим заинтересованным сторонам прозрачную и унифицированную информацию о своей деятельности.

Ведение МСФО параллельно с сохранением действующих национальных стандартов отчетности не может в полной мере решить проблему защиты прав инвесторов, поскольку существование двух стандартов, причем избираемых на добровольной основе, создают потенциальный конфликт интересов менеджеров акционерных обществ и акционеров (инвесторов). В результате раскрытие информации, позволяющей акционерам оценивать финансовое положение общества, его капитала и активов в конечном счете ставится в зависимость от управленческого решения. Кроме того, нецелесообразно и выносить решение о применении МСФО на уровень общего собрания акционерных обществ. Ведь в условиях весьма не равной структуры собственности российских акционерных обществ выбор МСФО может стать инструментом манипулирования акционерами [4].

Параллельное существование национальных стандартов отчетности и МСФО создает определенные сложности в работе акционерных обществ:

- увеличиваются затраты на составление отчетности по российским стандартам и по МСФО, при этом расходы акционерного общества на подготовку отчетности по международным стандартам не являются экономически необходимыми и не уменьшают налогооблагаемую прибыль согласно налоговому законодательству РФ;

- усложняется система аудита отчетности;

- ощущается нехватка квалифицированных кадров для составления отчетности по международным стандартам;

- отсутствуют практические рекомендации по применению МСФО и сама официальная редакция МСФО на русском языке;

- отсутствует программа подготовки и аттестации специалистов по МСФО на русском языке.

Таким образом, учитывая постепенный переход других экономически ведущих стран на МСФО и нерациональность существования параллельных систем отчетности, важнейшей задачей российских акционерных обществ и профессиональных участников рынка ценных бумаг является обязательное усвоение и применение МСФО.

## ЛИТЕРАТУРА

1) Дрожжина, И.А. Учетно-аналитическое обеспечение формирования финансового результата деятельности предприятия в целях налогообложения [Текст] / И.А. Дрожжина. – Экономические и гуманитарные науки. - 2009. - №7. – С. 37-46

2) <http://mis.ibs.ru/content/sap/rubr67/rubr-675.asp>

3) [http://www.financial-lawyer.ru/newsbox/bankiru/nalogooblogenie\\_bankov/128-561.html](http://www.financial-lawyer.ru/newsbox/bankiru/nalogooblogenie_bankov/128-561.html)

4) [http://www.businessuchet.ru/content/document\\_r\\_AA48708E-901F-4BAF-A30E-0C6C4F547D79.html](http://www.businessuchet.ru/content/document_r_AA48708E-901F-4BAF-A30E-0C6C4F547D79.html)

**Дедкова Елена Геннадьевна**

Орловский государственный технический университет

302020, г. Орел, Наугорское ш., 40

Аспирант, ассистент кафедры «Бухгалтерский учет и налогообложение»

Тел.: 41-98-60

E-mail: sirena-85@mail.ru

**Попова Л.В., Маслова И.А., Маслов Б.Г., Варакса Н.Г.**

**Бухгалтерский учет финансовых вложений:** учебное пособие. – М.: Дело и Сервис, 2008.

Учебное пособие раскрывает особенности бухгалтерского учета и налогообложения финансовых вложений. Методология учета излагается с учетом современного нормативного регулирования налогообложения и направлений реформирования бухгалтерского учета в Российской Федерации в соответствии с МСФО. Авторами подробно излагаются принципы учета финансовых вложений, их документальное оформление, инвентаризация, большое внимание уделено вопросу учета долевых и долговых финансовых вложений, рассмотрен порядок оформления вексельных операций, а также особенности их налогообложения. Приведен ряд примеров, иллюстрирующих методику проведения учета разного вида финансовых вложений.



ПЕРЕЛЫГИНА И.Н.

## МАРЖИНАЛЬНЫЙ АНАЛИЗ ЗАТРАТ В МЕБЕЛЬНОЙ ПРОМЫШЛЕННОСТИ

*В статье рассмотрены особенности проведения маржинального анализа затрат на предприятиях мебельной промышленности. В частности представлена взаимосвязь показателей объема производства, затрат и прибыли на примере конкретного предприятия, провиден расчет маржинального дохода мебельной фабрики, сделаны соответствующие выводы и рекомендации по увеличению прибыльности производства.*

**Ключевые слова:** маржинальный анализ, затраты, прибыль, точка безубыточности

*In the article the author considers features of carrying out маржинального the analysis of expenses at the enterprises of the furniture industry. In particular the interrelation of indicators of a volume of output, expenses and profit on an example of the concrete enterprise, провиден calculation маржинального the income of furniture factory is presented, corresponding conclusions and recommendations about increase in profitableness of manufacture are drawn.*

**Key words:** the marginal analysis, expenses, profit, a break-even point

Сущность маржинального анализа затрат заключается в рассмотрении соотношения объема продаж (выпуска продукции), себестоимости и прибыли на основе прогнозирования уровня этих величин при заданных ограничениях. В основе данного анализа лежит деление затрат на переменные и постоянные. Набор критериев отнесения статьи затрат к переменной или постоянной части зависит от специфики организации, принятой учетной политики, целей анализа и от профессионализма соответствующего специалиста.

Основной категорией маржинального анализа является маржинальный доход. Маржинальный доход (прибыль) - это разница между выручкой от реализации (без учета НДС и акцизов) и переменными затратами. Чем выше уровень маржинального дохода, тем быстрее возмещаются постоянные затраты и организация имеет возможность получать прибыль[1].

Маржинальный доход (М) рассчитывается по следующей формуле (1):

$$M = S - V, \quad (1)$$

где S - выручка от реализации;

V - совокупные переменные затраты.

Маржинальный доход можно рассчитать не только на весь объем выпуска в целом, но и на единицу продукции каждого вида (удельный маржинальный доход). Экономический смысл этого показателя - прирост прибыли от выпуска каждой дополнительной единицы продукции (2):

$$M = (S - V) / Q = p - v, \quad (2)$$

где M - удельный маржинальный доход;

Q - объем реализации;

p - цена единицы продукции;

v - переменные затраты на единицу продукции.

Если данный показатель отрицателен, это свидетельствует о том, что выручка от реализации продукта не покрывает даже переменных затрат. Каждая последующая произведенная единица данного вида продукции будет увеличивать общий убыток организации. Если возможности значительного снижения переменных затрат сильно ограничены, то менеджеру следует рассмотреть вопрос о выведении данного товара из ассортимента предлагаемой организацией продукции [1].

Деление затрат на постоянные и переменные, а также исчисление маржинального дохода позволяют определить влияние объема производства и сбыта на величину прибыли от реализации продукции, работ, услуг и тот объем продаж, начиная с которого предприятие

получает прибыль. Делается это на основе анализа модели безубыточности (системы «затраты - объем производства - прибыль»).

Модель безубыточности опирается на ряд исходных предположений:

- 1) поведение затрат и выручки можно описать линейной функцией одной переменной - объема выпуска;
- 2) переменные затраты и цены остаются неизменными в течение всего планового периода;
- 3) структура продукции не изменяется в течение планируемого периода;
- 4) поведение постоянных и переменных затрат может быть точно измерено;
- 5) на конец анализируемого периода у предприятия не остается запасов готовой продукции (или они несущественны), т.е. объем продаж соответствует объему производства.

Точка безубыточности - это объем выпуска, при котором прибыль предприятия равна нулю, т.е. объем, при котором выручка равна суммарным затратам.

Алгебраическим методом точка нулевой прибыли рассчитывается исходя из следующей зависимости (3):

$$I = S - V - F = (p \times Q) - (v \times Q) - F = 0, \quad (3)$$

где I - величина прибыли;

S - выручка;

V - совокупные переменные затраты,

F - совокупные постоянные затраты

Отсюда находим критический объем (4):

$$Q' = F / (p - v), \quad (4)$$

где Q' - точка безубыточности (критический объем в натуральном выражении).

Критический объем производства и реализации продукции можно рассчитать не только в натуральном, но и в стоимостном выражении (5):

$$S = F \times p / (p - v) = Q' \times p, \quad (5)$$

где S - критический объем производства и реализации продукции.

Если фактическая выручка предприятия больше критического значения, оно получает прибыль, в противном случае - убыток [3].

Приведенные выше формулы расчета критического объема производства и реализации в натуральном и стоимостном выражении справедливы лишь тогда, когда выпускается только один вид продукции или когда структура выпуска фиксирована, т.е. пропорции между различными видами продукции остаются неизменными.

На мебельной фабрике ЗАО «Вега-М» выпускается несколько видов товара с разными предельными затратами, а поэтому необходимо учитывать структуру производства (продажи) этих товаров, а также долю постоянных затрат, приходящуюся на конкретный вид продукции.

Точка закрытия предприятия - это объем выпуска, при котором оно становится экономически неэффективным, т.е. при котором выручка равна постоянным затратам (6):

$$Q'' = F / p, \quad (6)$$

где Q'' - точка закрытия.

Если фактический объем производства и реализации продукции меньше Q'', предприятие не оправдывает своего существования и его следует закрыть. Если же фактический объем производства и реализации продукции больше Q'', ему следует продолжать свою деятельность, даже если оно получает убыток.

Еще один аналитический показатель, предназначенный для оценки риска - «кромка безопасности» - разность между фактическим и критическим объемами выпуска и реализации (в натуральном выражении) (7):

$$Кб = Оф - Q', \quad (7)$$

где Кб - кромка безопасности;

Оф - фактический объем выпуска и реализации продукции.

Отношение кромки безопасности к фактическому объему покажет, на сколько процентов может снизиться объем выпуска и реализации, чтобы избежать убытка (8).

$$K\% = Kб / Qф \times 100\%, \quad (8)$$

где  $K\%$  - отношение кромки безопасности к фактическому объему.

Кромка безопасности характеризует риск предприятия: чем она меньше, тем больше риск того, что фактический объем производства и реализации продукции не достигнет критического уровня  $Q'$  и предприятие окажется в зоне убытков.

Рассмотрим на рисунке 1 методику экономико-математического и графического представления и анализа отчетов для прогноза прибыли на примере фабрики по производству мебели ЗАО «Вега-М», для расчета порога рентабельности (критический объем выручки, прибыль при которой равна 0).

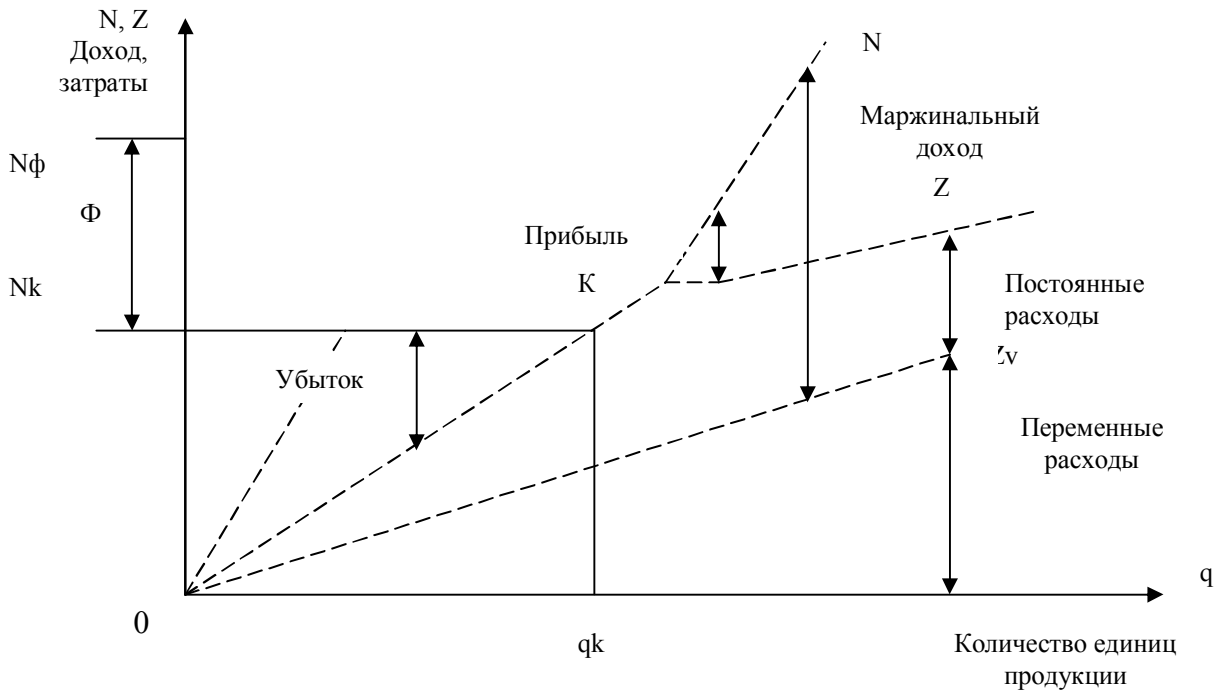


Рисунок 1 - Взаимосвязи показателей объема производства, затрат и прибыли в ЗАО «Вега-М»

Условные обозначения:

$N$  - объем производства продукции в стоимостном выражении;

$Z$  - полная себестоимость продукции (затраты на производство);

$Zv$  - переменные расходы;

$K$  - точка критического объема производства;

$q_k$  - критическое количество единиц продукции;

$N_k$  - критический объем выручки (порог рентабельности, точка безубыточности);

$N_f$  - фактический объем выручки;

$\Phi$  - запас финансовой прочности (разница между фактической выручкой и порогом рентабельности) [4].

В прямоугольной системе координат построен график зависимости себестоимости (затрат и дохода) и выручки от количества единиц выпущенной продукции. По вертикали откладываются данные о себестоимости и выручке, а по горизонтали - количество единиц продукции (рисунок 1). В точке критического объема производства ( $K$ ) нет прибыли и нет убытка. Справа от нее заштрихована область прибылей (доходов). Для каждого значения (количества единиц продукции) прибыль определяется как разность между величиной маржинального дохода и постоянных расходов.



Слева от критической точки заштрихована область убытков, которая образуется в результате превышения величины постоянных расходов над величиной маржинального дохода.

Рассчитаем маржинальный доход на примере предприятия ЗАО «Вега-М» на основе вышеприведенных формул за ноябрь 2009 года.

$$M = 2\,562\,017,64 \text{ руб.} - 718\,914,64 \text{ руб.} = 1\,843\,103 \text{ руб.}$$

Маржинальный доход на весь выпуск продукции достаточно велик. Рассчитаем удельный маржинальный доход для одного стола рабочего 21.01.3 ЛИРА, произведенного в ноябре 2009 года:

$$M = (937,03 \text{ руб.} - 1145,16 \text{ руб.}) = -208,13 \text{ руб.}$$

Маржинальный доход отрицателен, что говорит об убыточности данного изделия.

А поэтому необходимо рассчитать точку безубыточности в целом по предприятию, а также для каждого изделия в отдельности и придерживаться этого значения.

Рассчитаем нулевую прибыль для ЗАО «Вега-М» в целом.

$$I = 2\,562\,017,64 \text{ руб.} - 1\,818\,742,31 \text{ руб.} - 718\,914,64 \text{ руб.} = 24\,360,69 \text{ руб.}$$

Следовательно, для получения нулевой прибыли мы можем уменьшить выручку на 24 360,69 руб.

Отсюда найдем критический объём, который составляет 2 537 656,95 руб.

$$Q' = 1\,818\,742,31 \text{ руб.} / 1\,843\,103 \text{ руб.} = 1$$

Для более наглядного примера, рассчитаем критический объём производства в стоимостном выражении для исследуемого в производстве стола:

$$S = 937,03 \text{ руб.} \times 1 = 937,03 \text{ руб.}$$

Таким образом, можно сделать вывод о том, что критический объём производства столов не должен быть ниже 937,03 руб. в месяц.

Данные о величине маржинального дохода и других производных показателей получили довольно широкое распространение для прогнозирования затрат, цены реализации продукции, допустимого удорожания ее себестоимости, оценки эффективности и целесообразности увеличения объема производства, в решении задач типа «производить самим или покупать» и в других расчетах по оптимизации управленческих решений.

При расчете точки безубыточности исходят из принципа линейного наращивания объемов производства и продаж без учета возможностей скачка, например, вследствие сезонности выпуска и сбыта. При определении условий достижения безубыточности и построении соответствующих графиков важно правильно задать данные о степени использования производственных мощностей.

## ЛИТЕРАТУРА

1. Толпегина, О.А. Анализ прибыли: теория и практика исследования [Текст] / О.А. Толпегина // Экономический анализ: теория и практика. - 2009. - №2. - с.21-25.
2. Бороненкова, С.А. Методология экономического анализа деятельности хозяйствующих субъектов [Текст] / С.А. Бороненкова, М.В. Мельник. - М.: Финансы и статистика, 2003. - 240 с.
3. Вахрушина, М.А. Управленческий анализ: Учеб. пособие [Текст] / М.А. Вахрушина. - М.: Изд-во «Омега – Л», 2007. - 399 с.
4. Савицкая, Г.В. Экономический анализ: Учебник. [Текст] / Г.В. Савицкая. - М.: «Новое знание», 2005. - 651 с.

### Перельгина Инна Николаевна

Орловский государственный технический университет

302020, г. Орел, Наугорское ш. 40

Аспирант, ассистент кафедры «Бухгалтерский учет и налогообложение»

Тел.: 41-98-60

E-mail: orelbuin@yahoo.com

## МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ И РОССИЙСКИЕ ПОЛОЖЕНИЯ ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ ЗАТРАТ, РАСХОДОВ: РАЗЛИЧИЯ И ПУТИ СБЛИЖЕНИЯ

*В статье рассмотрены принципиальные различия по учету затрат, расходов в соответствии с международными стандартами и российскими положениями по бухгалтерскому учету. Путем сопоставления показателей финансовых отчетов крупных российских компаний, сформированных по российским и международным стандартам по учету затрат, расходов показано их существенное несоответствие. Предложены конкретные мероприятия по дальнейшему сближению концептуальных основ российского учета и отчетности с принципами международных стандартов.*

**Ключевые слова:** международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), российские положения по бухгалтерскому учету (РПБУ), затраты, расходы.

*The article considers principal differences of Cost Accounting in accordance with International Financial Reporting Standards and Russian Accounting Standards. By the comparison of figures of large companies' financial reports formed by Russian and International Standards of Cost Accounting author reveals its significant contradiction. The paper also provides specific measures on further convergence of conceptual framework of Russian Accounting and Reporting and principles of International Standards.*

**Key words:** International Financial Reporting Standards (IFRS), Russian Accounting Standards (RAS), costs.

Основой, фундаментом информационной базы современных систем управления хозяйствующих субъектов является бухгалтерский учет, на долю которого приходится более 75% финансово-экономической информации, включая ту, которую принимают во внимание при выработке стратегических и текущих управленческих решений. Дальнейшие перспективы систем управления напрямую связаны с состоянием бухгалтерского учета. Все это выдвигает в число неоспоримых приоритетов разработку понятных и эффективных стандартов бухгалтерского учета, совместимых с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО), ставших в ряд одной из важнейших институциональных реформ.

Анализ литературных источников показывает, что последние годы отмечены усилением внимания ученых к проблеме международной унификации бухгалтерского учета, адаптации российского бухгалтерского учета к МСФО.

Среди ученых и практиков бытуют различные мнения по поводу перехода на международные стандарты и их значимости для российского бухгалтерского учета. Одни ученые приветствуют скорейший переход на МСФО, другие указывают на то, что с этим процессом торопиться не нужно.

Директор департамента регулирования государственного финансового контроля, аудиторской деятельности и бухгалтерского учета Минфина России Л.З. Шнейдман активно выступает за внедрение МСФО в российскую практику учета и заявляет, что «отчетность, построенная на МСФО, снабжает пользователей информацией не только о прошлом, но и о будущем. А все национальные бухгалтерские стандарты отчетности, в том числе и российские, не обладают в полной мере таким качеством. Кроме того, МСФО построены на принципе прозрачности, их основная цель в предоставлении достаточного объема финансовой информации, полезной разным пользователям. Российские же стандарты пока не обеспечивают полную прозрачность компаний. В этом и заключаются основные преимущества МСФО перед российскими стандартами» [1].

Профессор В.Т. Чая заключает, что «единственным и наиболее рациональным способом перехода на МСФО является не просто их последовательное внедрение, а

поэтапная адаптация с учетом специфики учетной системы и всей российской экономической среды» [2].

На сегодняшний день имеются существенные принципиальные отличия российских правил бухгалтерского учета (РПБУ) от МСФО, что приводит к значительным различиям в бухгалтерской (финансовой) отчетности, составленной по национальным стандартам и международным правилам. Сопоставление показателей финансовых отчетов крупных российских компаний, сформированных по российским и международным стандартам, по учету затрат выявило их существенное несоответствие (таблица 1).

Таблица 1 – Сопоставление показателей финансовых отчетов ряда российских компаний, составленных по правилам российских и международных стандартов (млн. руб.)\*

Показатели из финансовой отчетности	ОАО «РЖД»		ОАО «Сибирьтелеком»		ОАО «Газпром»		
	РПБУ	МСФО	РПБУ	МСФО	РПБУ	МСФО	
<i>Капитализируемые долгосрочные затраты</i>							
Основные средства на 31.12.2007г. (ББ)**	2275151	1682842	26192,1	40523	2678629	3490477	
Нематериальные активы на 31.12.2007г. (ББ)	1745,8	8957	16,9	4003	49,8	-	
<i>Капитализируемые текущие затраты</i>							
Материально-производственные запасы на 31.12.2007г. (ББ)	67597,4	71481	579,2	533	153154	245406	
<i>Текущие расходы</i>							
Операционные расходы за 2007г. (ОПУ)***	899004,8	821519	21192,7	30018	1288377	1688689	
Прочие расходы за 2007г. (ОПУ)	97421,3	8932	3645,1	1662	2129290	132573	

\*Данные получены с официальных сайтов компаний: [http:// www. rzd.ru](http://www.rzd.ru), [http:// www. gazprom.ru](http://www.gazprom.ru), [http:// www. sibirtelecom.ru](http://www.sibirtelecom.ru).

\*\*ББ – бухгалтерский баланс

\*\*\*ОПУ – отчет о прибылях и убытках

По мнению экономистов Т.В. Зыряновой и Ж.Р. Скребковой «существующие различия между российскими и международными стандартами состоят в различии используемых принципов и методов учета» [3].

В соответствии с российской системой учета операции чаще всего учитываются строго в соответствии с их юридической формой, и в отчетности не отражается экономическая сущность операции.

Главным принципом международных стандартов учета, отличающим их от российской системы учета и ведущим к возникновению множественных различий в финансовой отчетности, является отражение затрат.

Международные стандарты предписывают следовать принципу соответствия, согласно которому затраты отражаются в периоде ожидаемого получения дохода, в то время как в российской системе учета затраты отражаются после выполнения определенных требований в отношении документации.

В процессе исследования проведен сравнительный анализ национальных и международных стандартов учета затрат и расходов в целях выявления различий и направлений гармонизации. При этом установлено следующее:

1. В отличие от РСБУ в системе международных стандартов отсутствует отдельный стандарт, определяющий правила признания и учета расходов. Основные требования к раскрытию информации о расходах изложены в Главе «Принципы подготовки и

представления финансовой отчетности», которые сами по себе не являются стандартами. Тем не менее, этот документ определяет основные требования к качеству финансовой отчетности, и является базой для принятия решения в ситуациях, которые напрямую не регулируются соответствующими международными стандартами.

Вопросы учета отдельных видов расходов затрагиваются большинством стандартов, регламентирующих учет отдельных видов активов, обязательств, видов и направлений деятельности (МСФО (IAS) 2 «Запасы», МСФО (IAS) 11 «Договоры подряда», МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам», МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам» и др.).

2. Российские стандарты, затрагивающие учет затрат и расходов основаны на правилах и нормах постановки и ведения учета, которые обязательны к применению, а МСФО основаны на принципах, где одним из важных элементов является профессиональное суждение, т.е. мнение (заключение) ответственного лица о деталях оценки и признания объекта учета в финансовой отчетности. Национальные стандарты тормозят развитие бухгалтерской мысли, сковывают практику, не позволяют в полной мере применять профессиональное суждение.

3. Согласно МСФО расходы признаются и отражаются в отчетности в том периоде, в котором они произошли, независимо от уплаты денежных средств, с учетом того факта, что компания не имеет намерение прекращать или значительно сокращать объемы своей деятельности. Кроме того, согласно МСФО затраты необходимо признавать в качестве расходов даже при отсутствии первичных документов, например, счетов, в том отчетном периоде, к которому они относятся. В российских стандартах последнее условие не прописано.

4. Международные стандарты не устанавливают обязательной классификации расходов. Принцип группировки расходов организации выбирают самостоятельно, закрепив свой выбор в учетной политике.

5. МСФО 1 определяет, что в отчете о прибылях и убытках организация должна предоставить анализ признанных расходов. Этот анализ представляется в одной из двух форм, в зависимости от того, какое представление является более надежным и дает более достоверную информацию:

1) классификация, основанная на характере расходов, предполагающая, что расходы объединяются в Отчете о прибылях и убытках в соответствии с их характером (например, амортизация, материалы, вознаграждения работникам и пр.);

2) классификация, основанная на функциях расходов внутри организации (себестоимость продаж, коммерческие и административные расходы). Если выбрано представление по функциям, то информация о разбивке расходов по характеру должна быть представлена в пояснениях. РПБУ такой возможности организациям не предоставляют.

Результаты проведенного нами сравнительного анализа положений МСФО 16 «Основные средства» и ПБУ 6/01 «Учет основных средств» по учету амортизации, позволили выделить основные различия между этими стандартами, которые представлены в таблице 2.

Проведенное исследование позволило сделать следующие выводы:

- ПБУ 6/01 является конструктивным вкладом в сближение учета основных средств с требованиями МСФО. Наряду с этим еще остаются отличия, которые на практике вызывают расхождения в отчетных данных, составленных по российским и международным учетным стандартам;

- действующее ПБУ 6/01 не предусматривает уточнения срока полезного использования и способа начисления амортизации объектов основных средств вследствие влияний различных событий (например, политики по выбытию активов), что приводит к завышению стоимости активов, отражаемых в бухгалтерской (финансовой) отчетности;

- действующее ПБУ 6/01 не содержит нормы, согласно которой амортизационные отчисления могут признаваться расходами, а в некоторых случаях формировать себестоимость других запасов, т.е. капитализироваться.

Таблица 2 – Основные различия норм МСФО 16 «Основные средства» и ПБУ 6/01 «Учет основных средств» в части признания расходов по амортизации

Параметры сравнения	МСФО 16 «Основные средства»	ПБУ 6/01 «Учет основных средств»
Различие в определении амортизируемой стоимости основных средств	Амортизируемая сумма актива определяется путем вычитания ликвидационной стоимости актива (п. 46)	Амортизируемая стоимость определяется как первоначальная стоимость или (текущая (восстановительная) стоимость (в случае проведения переоценки) объекта основных средств
Требование периодического пересмотра срока полезного использования объекта	Срок полезной службы объекта основных средств должен периодически пересматриваться (п. 49)	Аналогичная норма отсутствует
Требование периодического пересмотра способа начисления амортизации	Метод амортизации, применяемый к основным средствам, должен периодически пересматриваться (п. 52)	Аналогичная норма отсутствует
Регламентация об отдельном определении амортизационных отчислений для каждого значительного объекта основных средств	Для расчета амортизации части, имеющие одинаковые сроки полезной службы, могут быть сгруппированы.	Аналогичная норма отсутствует
Признание амортизации в бухгалтерском учете	Амортизационные отчисления за каждый период должны признаваться в качестве расхода, если только они не включаются в балансовую стоимость другого актива (п. 41). Амортизационные отчисления за период обычно признаются в качестве расхода. Однако в некоторых условиях экономические выгоды, заключенные в активе, используются компанией при производстве других активов, не вызывая появления расхода. В этом случае амортизация составляет часть себестоимости другого актива и включается в его балансовую стоимость (п. 48)	Аналогичная норма в ПБУ отсутствует. Расходами по обычным видам деятельности считается также возмещение стоимости основных средств, нематериальных активов и иных амортизируемых активов, осуществляемых в виде амортизационных отчислений (п. 5 ПБУ 10/99)

Сравнительный анализ положений МСФО 38 «Нематериальные активы» и ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» по учету затрат на исследования и разработки, позволил выделить основные различия между этими стандартами, которые представлены в таблице 3.

Таким образом, можно заключить, что дальнейшее реформирование российского финансового учета может осуществляться по двум направлениям:

1) Дальнейшее сближение концептуальных основ учета и отчетности с принципами МСФО.

2) Внесение изменений в отдельные ПБУ с целью сближения их с МСФО.

По первому направлению необходимо:

- разграничить понятия «расходы» и «затраты», ввести в учетную систему определения затрат как объекта бухгалтерского учета;

- исключить из перечня критериев признания расходов требование обязательного наличия договора, требований законодательства или обычаев делового оборота;

- предусмотреть возможность выбора порядка разделения расходов в Отчете о прибылях и убытках в зависимости от их функционального назначения или характера расходов;

- исключить численные (количественные) ограничения в отношении существенности при признании расходов в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Таблица 3 – Основные различия норм МСФО 38 «Нематериальные активы» и ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» по учету затрат на исследования и разработки

Параметры сравнения	МСФО 38 «Нематериальные активы»	ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы»
Различия в признании расходов на НИОКР	Процесс создания НМА подразделяется на две стадии: -стадию исследования. Затраты на этой стадии не капитализируются, а признаются текущими расходами. -стадию разработок. Затраты на стадию разработок капитализируются при выполнении следующих условий: -создание НМА технически осуществимо, организация имеет ресурсы для завершения этапа разработки актива; -организация намерена и имеет возможность использовать создаваемый актив в своей деятельности или же продать его; -актив будет создавать вероятные экономические выгоды; -затраты, относящиеся к НМА в ходе его разработки, могут быть надежно оценены.	Информация о расходах на НИОКР отражается в качестве вложений во внеоборотные активы. Расходы на НИОКР признаются в учете при наличии следующих условий: -сумма расхода может быть определена и подтверждена; -имеется документальное подтверждение выполнения работ (акт приемки выполненных работ); -использование результатов работ для производственных и управленческих нужд приведет к получению будущих экономических выгод (дохода); -использование результатов НИОКР может быть продемонстрировано.
Оценка после признания	Последующая оценка НМА может осуществляться с использованием одной из двух моделей: -учета по себестоимости за вычетом накопленной амортизации и любых накопленных убытков от обесценения; -переоцененной сумме, которая представляет собой его справедливую стоимость на дату переоценки	Расходы на НИОКР отражаются в сумме первоначально признанных затрат за минусом списанных на отчетную дату в установленном порядке расходов. Переоценка не производится
Срок полезного использования	Срок полезного использования не ограничивается.	Срок списания расходов на НИОКР определяется организацией самостоятельно, но не более 5 лет
Момент начала и окончания списания расходов	Момент начала амортизации привязан к готовности объекта к предполагаемому использованию	Момент начала списания расходов привязан к началу фактического использования НИОКР
Методы и порядок списания расходов	Предусмотрены три метода списания: -метод равномерного начисления; -метод уменьшаемого остатка; -метод единиц производства. Метод амортизации должен основываться на схеме потребления будущих экономических выгод. Метод амортизации ежегодно подлежит пересмотру.	Предусмотрены два метода: -линейный способ; -пропорционально объекту продукции (работ). Способ списания не подлежит пересмотру. Не определяется ликвидационная стоимость для целей его амортизации.
Учет убытков от обесценения	Предусмотрена обязательная процедура проверки на обесценения.	Специальные положения об обесценении отсутствуют

Ко второму направлению следует отнести следующие мероприятия:

- распространить действия ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» на учет незавершенного производства;
- в ПБУ 5/01 исключить из перечня фактических затрат, формирующих себестоимость МПЗ начисленные до принятия к бухгалтерскому учету запасов проценты по заемным средствам, если они привлечены для приобретения этих запасов;
- уточнить в ПБУ 6/01 «Учет основных средств» порядок признания амортизации в бухгалтерском учете, а именно ввести норму, согласно которой амортизационные отчисления могут признаваться расходами, а в некоторых случаях формировать себестоимость других запасов, т.е. капитализироваться;

- устранить различия в определении амортизируемой стоимости основных средств, ввести понятия «ликвидационная стоимость», «амортизируемая стоимость», «амортизация»;
- ввести требование периодического пересмотра срока полезного использования объекта и способа начисления амортизации;
- ввести регламентацию об отдельном определении амортизационных отчислений для каждого значительного объекта основных средств;
- ввести норму, согласно которой ПБУ 17/02 будет применяться к незаконченным НИОКР, а также к расходам на подготовку новых производств и пусковым работам и др.

Это лишь некоторые предложения, рекомендованные нами по второму направлению реформирования российского бухгалтерского учета в соответствии с МСФО. В заключение следует отметить, что с целью повышения достоверности финансовой отчетности и сокращения объема трансформационных проводок при расчете показателей финансовой отчетности в соответствии с МСФО, считаем, что нужно продолжать дальнейшее сближение концептуальных основ учета и отчетности с принципами международных стандартов. Предлагаемые нами мероприятия по внесению изменений в российские национальные стандарты должны ускорить данный процесс.

### ЛИТЕРАТУРА

1. МСФО и российские стандарты: направления сближения [Текст] // Финансовая газета. – 2005. – № 3.
2. Чая, В.Т. Концептуальные проблемы адаптации МСФО в России [Текст] / В.Т. Чая // Международный бухгалтерский учет. – 2008. – № 1.
3. Зырянова, Т.В. Методологические и методические подходы к гармонизации бухгалтерского учета в условиях автоматизации и перехода на МСФО [Текст] / Т.В. Зырянова, Ж.Р. Скребкова // Международный бухгалтерский учет. – 2008. – № 7.
4. Международные стандарты финансовой отчетности: Учеб. пособие [Текст] / М.А. Вахрушина, Л.А. Мельникова, Н.С. Пласкова / Под ред. М.А. Вахрушиной. – М.: Омега-Л, 2006.
5. Международные стандарты финансовой отчетности [Текст] 1998. М.: Аскери - АССА, 1998.

**Кувалдина Татьяна Борисовна**

Омский государственный университет путей сообщения  
644046, г. Омск, пр. Маркса, 35.

Кандидат экономических наук, доцент кафедры «Финансы и кредит»

Тел. (3812) 72-78-17

E-mail: kuvaldina2004@mail.ru

**Попова Л.В., Дрожжина И.А., Маслов Б.Г.**

**Оценка и налогообложение недвижимого и другого имущества предприятий: теоретические аспекты: учебно-методическое пособие.** – М.: Дело и Сервис, 2009. – 272 с.

**Гриф УМО**

В учебно-методическом пособии представлены теоретические аспекты классификации и оценки недвижимого и другого имущества предприятий различных форм собственности. Рассмотрены организация и стандартизация оценочной деятельности.

Пособие содержит контрольные вопросы и тестовые задания по проведению практических занятий по дисциплине «Оценка и налогообложение недвижимого и другого имущества предприятий».



САМАРИНА Л.Б.

## КОНЦЕПЦИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО АНАЛИЗА ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ

*В статье рассматривается место управленческого анализа с учетом его нового специфического свойства в системе экономического анализа и в системе экономических дисциплин. Также представлена авторская модель взаимосвязи управленческого анализа с системой управленческого учета.*

**Ключевые слова:** управленческий анализ, контроль, доходы, затраты

*In the article the place of the administrative analysis taking into account its new specific property in system of the economic analysis and in system of economic disciplines is considered. Also the author presents model of interrelation of the administrative analysis with system of the administrative account.*

**Key words:** the administrative analysis, the control, incomes, expenses

В современных условиях успешная деятельность организаций возможна лишь при условии владения своевременной и достоверной информацией, позволяющей руководству принимать оптимальные управленческие решения не столько тактического характера, сколько связанные с устойчивым функционированием предприятия в отдаленном будущем (стратегические управленческие решения). Удовлетворение возрастающих информационных потребностей менеджмента с целью обоснования и принятия управленческих решений является одной из основных задач управленческого анализа, для проведения которого российский менеджер должен иметь целый арсенал научно-обоснованных методов, методик и инструментальных средств.

В связи с этим, проблемы происхождения управленческого анализа, его месте в системе экономических наук являются весьма актуальными.

В условиях централизованно планируемой экономики присутствовало деление экономического анализа на политэкономический анализ и анализ хозяйственной деятельности. При этом последний подразделялся на экономический анализ функционирования субъектов хозяйствования: экономика в целом, регион, отрасль, предприятие [2]. Основная цель экономического анализа в целом, и анализа хозяйственной деятельности, в частности, состояла в обосновании напряженности плана, контроле за его выполнением, содействии укреплению хозяйственного расчета и усилению режима экономии, борьбе с потерями и бесхозяйственностью, выяснении и измерении причин отклонений, допущенных при выполнении плановых заданий, оценка деятельности производственных коллективов. Таким образом, анализ проводился по схеме «план-факт».

Перспективная направленность анализа, хотя и связывалась с функцией долгосрочного планирования, но задача его в этом смысле состояла в выявлении закономерностей и тенденций в производственной и хозяйственной деятельности предприятий, объединений и отраслей для определения долговременно действующих факторов и плановых заданий на перспективу. В процессе перспективного анализа разрабатывалась аналитическая информация для обоснования пятилетних и перспективных планов [6]. Связь экономического анализа с бухгалтерским учетом была очевидна, т.к. для проведения анализа хозяйственной деятельности использовались данные последнего.

Вышеизложенное позволяет определить основные характеристики анализа в централизованно-планируемой экономике следующим образом: ретроспективность анализа хозяйственной деятельности; основу анализа составляет оценка выполнения плановых заданий по различным показателям и детерминированный факторный анализ; комплексная оценка разнородных сторон деятельности предприятия; использование в качестве информационной базы данных бухгалтерского и оперативного анализа.



Таким образом, в традиционной российской практике анализ хозяйственной деятельности трактовался в большей степени как ретроспективный анализ, роль которого с позиции перспективного управления была весьма условна.

С развитием рыночных отношений предприятия получили хозяйственную самостоятельность. Функционирование организаций в условиях жесткой конкуренции, неопределенности и риска наполнило экономический анализ новым содержанием. В сложившихся условиях уже невозможно ограничиться лишь «план-фактным» анализом. Для успешного ведения предпринимательской деятельности руководству организаций экономический анализ требуется для выбора оптимальных управленческих решений не только в настоящем, но и для разработки сценариев будущего экономического развития [3].

Единый и неделимый ранее экономический анализ трансформировался в настоящее время в различные виды: социально-экономический, экономико-статистический, экономико-экологический, экономический, маркетинговый, инвестиционный анализ и др. Наряду с указанными видами экономического анализа в специальной литературе - как в научной, так и в учебно-методической - используется термин «управленческий анализ».

Попытки выделения управленческого анализа в самостоятельное научно-практическое направление были предприняты такими отечественными экономистами, как С.А. Бороненковой, М.А. Вахрушиной, О.Н. Волковой, Т.П. Карповой, Л.В. Поповой и другими. Дисциплины с этим названием постепенно появляются в учебных планах ведущих вузов страны. Однако вопрос о содержании и научном обосновании самостоятельности этого направления в рамках экономической науки до сих пор остается открытым.

В экономической литературе присутствуют различные трактовки понятия «управленческий анализ» в зависимости от выбранных за основу признаков. Наиболее интересным в целях настоящей статьи является управленческий признак, согласно которому этапу предварительного управления (планированию) соответствует перспективный (прогнозный) анализ, этапу оперативного управления - оперативный анализ и заключительному (контрольному) этапу управления - текущий (ретроспективный) анализ [3]. При этом подробно рассматриваются сущность, цели, а также задачи перспективного анализа и отмечается, что «развитая рыночная экономика порождает потребность в дифференциации анализа на внутренний управленческий и внешний финансовый». Подобный подход используют как М.А. Вахрушина, так и А.Д. Шеремет.

Также управленческий анализ выделяется как вид экономического анализа при использовании в качестве классификационных признаков объектов управления и типов используемой информации [8]. Содержание и задачи управленческого анализа при этом не уточняются.

В учебном пособии Н.Н. Селезневой, А.Ф. Ионовой «Финансовый анализ» управленческий (внутренний) анализ выделяется из экономического анализа по роли в управлении как «анализ, который является составной частью управленческого учета и обеспечивает аналитической информацией руководство предприятия» [5].

Проведенный анализ трудов ведущих отечественных экономистов, посвященных проблемам определения сущности управленческого анализа, позволил нам сделать вывод о том, что они сходятся в следующем: это анализ, результаты которого используются руководством внутри организации для принятия управленческих решений. Однако в них отсутствуют требования к релевантности информации, используемой в управленческом анализе, что является немаловажным.

Изучив и проанализировав различные подходы к сущности понятия «управленческий анализ», автору удалось выделить основные черты управленческого анализа: ориентация на внутреннее потребление; использование релевантной непубличной информации; перспективная направленность результатов анализа; является основой для принятия управленческих решений; носит конфиденциальный характер; оперативность анализа; отраслевая ориентация анализа. Кроме того, управленческий анализ может быть дискретным,

т.е. отдельные его задачи могут решаться от случая к случаю, по мере возникновения соответствующего запроса.

Еще одна отличительная особенность управленческого анализа состоит в том, что в отличие от финансового, проводимого по общим методикам, он имеет отраслевую направленность, т.е. при проведении управленческого анализа необходимо учитывать технико-экономические особенности предприятия.

Более того, в связи с ориентацией российских предприятий на требования МСФО, управленческий анализ приобретает специфическое свойство: наряду с конфиденциальностью, его результаты частично используются внешними пользователями. Так, с учетом требований МСФО 7 «Отчеты о движении денежных средств» будущие денежные потоки организации приводятся в сопоставимый вид с помощью метода дисконтирования (т.е. с учетом фактора времени), широко используемого при проведении анализа и оценки эффективности инвестиционных проектов. Таким образом, данные управленческого (внутреннего) анализа имеют все больший выход на МСФО.

Исходя из выделенных признаков, мы провели оценку существующих ныне видов экономического анализа с позиции их принадлежности к классу «управленческий анализ» и установили, что в классификации видов экономического анализа по функциональному признаку выделяется собственно управленческий анализ, который имеет ряд признаков, характерных для других видов анализа, но в то же время обладает специфическими свойствами. Кроме того, некоторые виды анализа (внешний, межфирменный, финансовый, социально-экономический и др.) не отвечают выделенным признакам. Другие виды анализа (инвестиционный, функционально-стоимостной, логистический, оперативный), напротив, соответствуют им. Указанные обстоятельства позволяют нам квалифицировать эти виды анализа как разновидности управленческого.

В связи с этим особого внимания, по нашему мнению, заслуживает вопрос о месте управленческого анализа в системе управленческого учета и экономического анализа. До сих пор этот вопрос остается дискуссионным.

Анализ взглядов экономистов позволил установить, что одни из них отмечают связь управленческого анализа с управленческим учетом, в то время как другие определяют управленческий анализ как составную часть экономического анализа, что и позволило нам позиционировать управленческий анализ как вид экономического анализа.

Деление экономического анализа на внешний (финансовый) и внутренний (управленческий), на наш взгляд, связано с тем, что оба вида анализа используют информацию, сформированную в рамках соответственно внешнего (финансового) и внутреннего (управленческого) учета.

По мнению В.В. Ковалева «В традиционном понимании внешний (финансовый) анализ представляет собой метод оценки и прогнозирования финансового состояния предприятия на основе его бухгалтерской отчетности. ... Этот вид анализа ... имеет существенный недостаток - отсутствие оперативности, в связи с чем, менеджер не имеет возможности сию минуту оценить достигнутые результаты, рассчитать эффективность деятельности отдельных структурных подразделений, оперативно использовать полученную информацию в управленческих целях».

Все это возможно в рамках собственно управленческого анализа, являющегося внутренним анализом. Его информационная база гораздо шире и включает любую информацию, циркулирующую внутри предприятия и полезную для принятия управленческих решений. Соответственно расширяются и возможности анализа.

Таким образом, использование результатов экономического анализа для внутреннего потребления еще не соответствует его трансформации в управленческий анализ. Управленческий анализ должен быть оперативным. Ю.А. Бабаев справедливо утверждает, что для эффективного управления производственной деятельностью одного экономического анализа недостаточно, и лишь «при полном единстве экономического и оперативного анализа

можно всесторонне изучить работу предприятия... и определить перспективы его дальнейшего развития» [1].

Однако из приведенного высказывания следует, что оперативный анализ не входит в экономический анализ, что на наш взгляд ошибочно.

Отметим, что оперативность является необходимым, но не достаточным условием для того, чтобы подготовленная информация удовлетворила менеджмент. В современных условиях возрастает потребность руководства в прогнозной информации, для удовлетворения которой необходим экономический анализ не только прошлых, но и будущих событий.

Экономический анализ, как и бухгалтерский учет, в современных условиях уже не может быть направлен лишь в прошлое, он должен носить и перспективный характер. По нашему убеждению, именно оперативность внутреннего анализа, нацеленного на оценку как прошлых, так и будущих результатов хозяйствования структурных подразделений организации и характеризует собственно управленческий анализ, интегрирующий три вида внутреннего анализа - ретроспективный, оперативный и перспективный, каждому из которых свойственно решение собственных задач [3].

Кроме того, направленность внутреннего анализа на перспективу делает его управленческим, поскольку на основе данных, полученных в ходе такого анализа, руководство предприятия принимает обоснованные управленческие решения.

Все вышесказанное позволяет утверждать, что управленческий анализ является одним из видов экономического анализа, генерирующих информацию для менеджмента (рисунок 1).

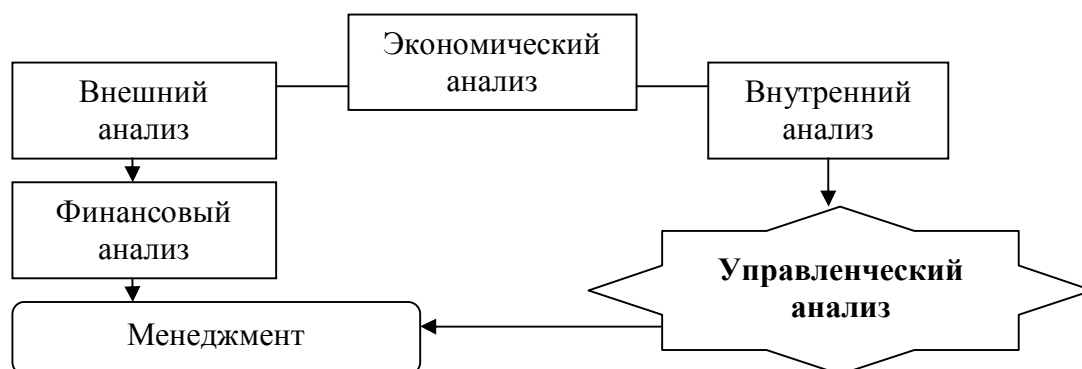


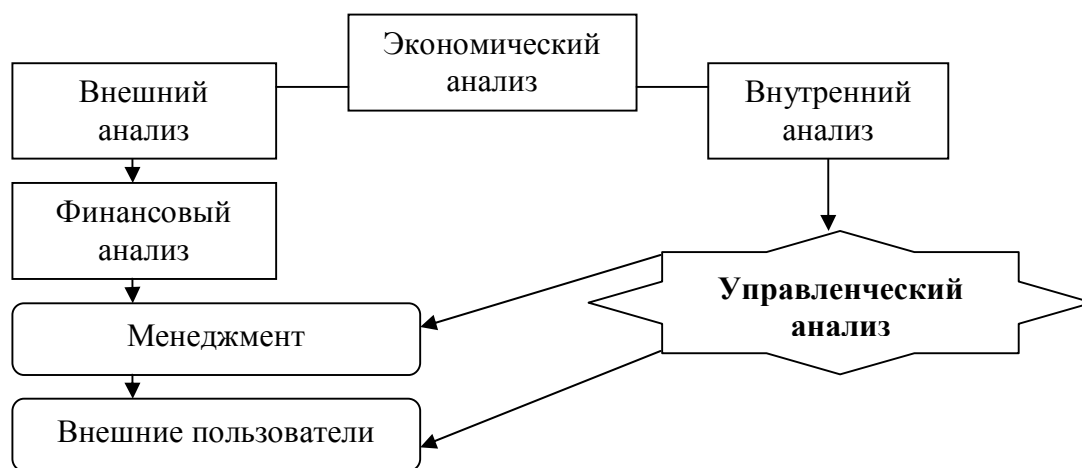
Рисунок 1 - Место управленческого анализа в системе экономического анализа

Из представленного рисунка видно, что управленческий анализ является внутренним анализом. Однако в связи с тем, что в современных условиях его данные имеют все больший выход на МСФО, т.е. частично становятся открытыми и для внешних пользователей, место управленческого анализа в системе экономического анализа можно представить следующим образом (рисунок 2).

Учитывая дискуссионность вопроса, особого внимания заслуживает проблема позиционирования управленческого анализа относительно управленческого учета.

Для текущего момента развития российской экономической науки, происходящего в условиях интеграции и глобализации, характерен пересмотр и дальнейшее развитие самой концепции управления, что требует совершенствования системы информационного обеспечения процессов принятия управленческих решений.

В этой связи исследование проблем взаимосвязи управленческого учета и управленческого анализа является весьма актуальным.



*Рисунок 2 - Место управленческого анализа с учетом его нового специфического свойства в системе экономического анализа*

Ведение бизнеса в условиях рынка способствовало внедрению коммерческого расчета на уровне предприятия и его внутренних подразделений, использованию учета в сфере финансового и внутреннего анализа, контроля и управления. Как следствие этих процессов на средних и крупных предприятиях сформировались два типа бухгалтерии: финансовая и управленческая. Одним из основных отличий между ними является то, что управленческий учет, наряду с фактическими данными в целях анализа и выработки управленческих решений, использует и прогнозные, вариантные, относительные показатели, применяет не поддающиеся измерению и не формализуемые параметры (неколичественного характера).

Управленческий учет является продолжением финансового учета и применяется в первую очередь для отражения внутренних событий и операций. Его назначение - обеспечить информацией менеджеров и других работников, ответственных за выполнение конкретных производственных задач. Управленческий учет связывает процесс управления с учетным процессом, так как их внимание и действия направлены на одни и те же объекты: производственные ресурсы, обеспечивающие целесообразный труд людей в процессе хозяйственной деятельности; хозяйственные процессы и их результаты, составляющие производственную деятельность предприятия и др. [4]. По нашему мнению, перспектива дальнейшего развития бухгалтерского учета состоит, прежде всего, в углублении его аналитической направленности, что является важнейшим атрибутом управленческого учета. В рыночных условиях хозяйствования, прежде чем браться за определенную проблему, бухгалтер-аналитик должен решить, какая информация будет полезна потребителю. Подходов к решению такой задачи существует несколько, и выбранный метод должен быть самым точным в данных обстоятельствах.

В странах с развитой рыночной экономикой бухгалтеру зачастую приходится готовить информацию для ответа на совершенно нетипичные для российского бухгалтера вопросы, как-то: У конкурентов сборка и упаковка лучше, чем у нас? Они продают равноценный продукт дешевле? В этой связи Пол Фридман отмечает: «Бухгалтер-оценщик (бухгалтер-аналитик – прим. автора) должен начинать свою работу еще на стадии разработки изделия, потому что его расчеты дадут возможность получить прибыль. Бухгалтер-оценщик наряду с конструкторами, инженерами-технологами и коммерческими менеджерами играет важную роль в решении общих проблем, возникающих на стадии разработки изделия. Именно здесь начинается планирование доходов и контроль за издержками производства» [7]. С этим нельзя не согласиться, ведь в сферу профессиональных интересов бухгалтерии попадает проблема сопоставления сумм денежных средств, вложенных в инвестиции сегодня и полученных через несколько лет; иными словами: будет ли будущий приток денежных поступлений достаточно велик, чтобы оправдать эти инвестиции. Таким образом, на основе имеющейся учетной информации бухгалтеру приходится выполнять аналитическую функцию, выражающуюся в расчете дисконтированной стоимости затрат на инвестиции путем проведения инвестиционного анализа.

Вышеизложенное позволяет сделать вывод о том, что управленческий учет как наука находится на стыке со многими экономическими науками, такими как финансы, экономический анализ, динамика организационных изменений, количественные методы анализа. Именно управленческий учет является тем связующим звеном, которое объединяет в единый контур управления все перечисленные экономические дисциплины, органически соединяя их с бухгалтерским учетом - информационным основанием пирамиды управления.

Управленческий учет объединяет практически все функции внутрифирменного управления: планирование, координацию, учет, контроль, анализ, принятие решения. Учитывая, что одной из функций управленческого учета является аналитическая функция, ее реализация должна стать прерогативой управленческого анализа. Исходя из вышесказанного, взаимосвязь управленческого анализа и управленческого учета можно представить следующим образом (рисунок 3).



Рисунок 3 - Модель взаимосвязи управленческого анализа с системой управленческого учета

Однако эффективность проведения управленческого анализа во многом зависит от того, насколько управленческий учет адаптирован к реальным потребностям организации. Задача постановки управленческого учета, а, следовательно, и организации управленческого анализа, решается только тогда, когда четко сформулированы управленческие потребности организации. Последнее является прерогативой менеджмента.



Рисунок 4 - Место управленческого анализа в системе экономических дисциплин

Обобщив все вышесказанное, место управленческого анализа в системе экономического анализа и управленческого учета можно представить следующим образом (рисунок 4).

Таким образом, управленческий анализ представляет собой с одной стороны вид экономического анализа, а с другой - является составной частью управленческого учета, предназначенный для обеспечения информационных потребностей менеджмента с целью выработки той или иной хозяйственной тактики.

Учитывая признаки управленческого анализа, выделенные нами ранее, управленческий анализ можно определить следующим образом: Управленческий анализ – это анализ, ориентированный на внутреннее потребление, базирующийся на оперативной релевантной информации, данные которого необходимы менеджерам для принятия оптимальных управленческих решений, носящий перспективную направленность, проводимый с учетом отраслевой специфики деятельности анализируемого предприятия, содержание которого является коммерческой тайной организации.

С одной стороны, управленческий анализ базируется на данных, сформированных в рамках управленческого учета. С другой стороны, в процессе проведения управленческого анализа используются методы и процедуры экономического анализа (качественный, количественный, фундаментальный, маржинальный, экономико-математический, экспресс-анализ). Кроме того, сам термин «управленческий анализ» указывает на родство управленческого анализа с управленческим учетом и экономическим анализом.

## **ЛИТЕРАТУРА**

1. Бабаев, Ю.А. Оперативный анализ результатов деятельности сельскохозяйственных предприятий [Текст] / Ю.А. Бабаев. – М.: Финансы и статистика, 1982. – 151 с.
2. Басовский, Л.Е. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности: Учеб. пособие [Текст] / Л.Е. Басовский, Е.Н. Басовская. – М.: ИНФРА-М, 2004. - 336 с.
3. Вахрушина, М.А. Управленческий анализ [Текст] / М.А. Вахрушина. - М.: Омега-Л; 2004. - 432с.
4. Козин, Е.Б. Бухгалтерский управленческий учет на пищевых предприятиях [Текст] / Е.Б. Козин, Т.А. Козина. – М.: Колос, 2000. – 224с.: ил.
5. Селезнева Н.Н., Финансовый анализ: Учеб. пособие [Текст] / Н.Н. Селезнева, А.Ф. Ионова - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2001. - 479 с.
6. Снижение расхода сырья на производство сахара: сборник научных трудов ВНИИСП [Текст] – М.: Легкая и пищевая промышленность, 1983. – 104 с.
7. Фридман, П. Аудит: Контроль затрат и финансовых результатов при анализе качества продукции [Текст]/ П. Фридман. Б- М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 285 с.
8. Экономический анализ предприятий [Текст]/ Под ред. Проф. А.Ш. Маргулиса. – М.: «Финансы», 1977. – 424 с.

### **Самарина Л.Б.**

Филиал Всероссийского Заочного Финансово-Экономического Института в г. Туле  
300012, Тульская область, г. Тула, ул. Оружейная, д. 1а  
Аспирант  
Тел.: (4872) 26-02-27  
E-mail: mail.tula@vzfei.ru



Изложить нашу позицию по данному вопросу.

Из текста Р. де Рувера подчеркнем положения, которые внесут ясность в содержание Главы 27:

- купцы той эпохи привыкли открывать отдельный счет для каждой партии товара ... и не закрывать его до полной распродажи;

-любая разница между продажей и покупкой *после полной распродажи партии товаров* представляла собой прибыль или убыток.

Последнее позволяет утверждать, что счета товаров закрывались счетом «Прибыли и убытки» только после распродажи всей партии. Если Главная книга подлежала закрытию по концу отчетного периода или по ее полному заполнению, финансовый результат на счетах товаров выявлялся или по отдельным продажам или по проданной части партии, а сальдо счета товара переносилось в новую Главную книгу и на Пробный баланс по себестоимости.

Имущественные инвентарные счета товаров одновременно рассматривались и как сопоставительные операционно-результатные. По дебету товары учитывались по себестоимости, по кредиту продажи отражались в корреспонденции с денежными счетами по реальному поступлению денег или их эквивалентов в кассу или в банк. При партионном учете купеческого дома счета открывались на партию товара, например, сахар из Палермо от г-на Джованни Антонио из Мессины по цене за центнер. Сахар от того же поставщика, но по другой цене, а тем более от иных поставщиков учитывался на других счетах.

По мнению Дж. Галасси: «Двойная запись, описанная Л. Пачоли, представлена по существу аналитическим учетом: счета открываются для каждого актива и пассива (положительного или отрицательного элемента капитала). По товарам это не единый синтетический счет в современном понимании, а множество аналитических счетов, предназначенных для каждой разновидности товара и каждой покупки. Счета товаров открывались в количестве, соответствующем количеству покупок, и в случае продаж товаров результат сделки (разница между денежной выручкой и себестоимостью проданных товаров) переносился на счет «Прибыли и убытки» немедленно или по всем продажам этой партии. Непроданные товары партии переносились на счет в новой Главной книге по себестоимости» [5].

Бесспорно, такой вариант закрытия счетов товаров, на которых имеются непроданные остатки, наиболее реален с позиций сегодняшнего дня.

Для подтверждения изложенного заметим, что наша редакция перевода несколько отличается от текста Э.Г. Вальденберга. Если в старом переводе стоит «ты в общей сложности узнаешь, имел ли прибыль или убыток, чего и сколько», то наш вариант: «... тогда ты сумеешь сам с одного взгляда понять, заработал ты или потерял, на каких сделках и почему», т.е. «на основании плюсов и минусов дебета и кредита счетов Главной книги» выявляется операционный результат, который переносится на счет «Прибыли и убытки». Перенос осуществлялся или по итогам каждой продажи товара, или при закрытии счета при полной продаже товара.

Свидетельством выявления операционного результата по сделкам можно считать и ссылку Л. Пачоли на дату: «Прибыли и убытки должны дать такого-то числа по такому-то товару за убыток» (наш вариант: «Такого-то числа Счёт Прибылей и Убытков дебитор по такому-то товару за убыток, который был записан в кредит вышеуказанного счёта товаров как разница для его сальдирования»).

Попытаемся найти подтверждение того факта, что счета товаров закрывались счетом «Прибыли и убытки» только в случае полной распродажи партии, а в остальных случаях сальдо счетов товаров, равное себестоимости остатка непроданных товаров, переносилось в новую Главную книгу.

В Главе 34 в переводе итальянского ученого К. Антинори, посвятившего свою жизнь изучению возникновения двойной записи, переводившего Трактат в 1959 г. и в 1994 г., читаем: «... Ты будешь выводить сальдо по всем счетам книги с крестом, которые ты предполагаешь перенести в книгу А, то есть счета Кассы, Капитала, товаров, движимого



имущества, недвижимости, дебиторов, кредиторов, государственных учреждений, посредников, государственных весовщиков, с которыми у тебя долго велись счета» [12, с. 135].

Как видим, налицо утверждение, что сальдо счетов товаров переносятся в новую Главную книгу, а не на счет «Прибыли и убытки». Однако в подлинном тексте Л. Пачоли на обороте листа 208 при перечислении счетов видим «... cassa, cauedal, robbe mobile, ...» (касса, капитал, движимое имущество, ...), т.е. счета товаров (merci) не упоминаются. Это, на первый взгляд, не исключает, что Л. Пачоли допускал закрытие счетов товаров с не полностью проданными партиями счетом «Прибыли и убытки». Однако следует заметить, что специалисты по староитальянскому языку обращают внимание на наличие в подлинном тексте большого количества сокращений и отсутствие знаков препинания. По их утверждению, старинное «...robbe mobile, ...» могло означать и, скорее всего, означало «... вещи (товары), движимость».

В пользу закрытия счетов товаров переносом сальдо в новую Главную книгу, а не счетом «Прибыли и убытки» можно отнести и первое предложение главы 34, где приводится перечень счетов, сальдо которых переносятся в новую Главную книгу. Наш перевод гласит: «... ты начинаешь с кассы, затем закрываешь счета дебиторов, товаров и прочие счета и переносишь сальдо в Главную книгу А...».

Таким образом, можно утверждать, что счета товаров закрывались счетом «Прибыли и убытки» только после распродажи всей партии. Если Главная книга подлежала закрытию по концу отчетного периода, финансовый результат выявлялся или по отдельным продажам, или по проданной части партии, а сальдо счета товара переносилось в новую Главную книгу по себестоимости непроданных товаров, что наглядно иллюстрирует рисунке 4.

Изучая вместе с Дж. Галасси архивы Ф. Датини в Прато, нам удалось отыскать книги филиала фирмы Датини в Пизе с записями за 1385 г. Это первый опыт применения Датини в учете двойной записи. Главная книга (перечень счетов, открываемых на предприятии в течение отчетного периода) состоит из трех основных книг: товаров, дебиторов и кредиторов, кассовой книги. Счета товаров еще ведутся в ранне-тосканском варианте (дебет вверху листа, а кредит под ним), Главная книга уже построена по «alla veneziana» (дебет и кредит счета находятся на параллельных страницах разворота книги).

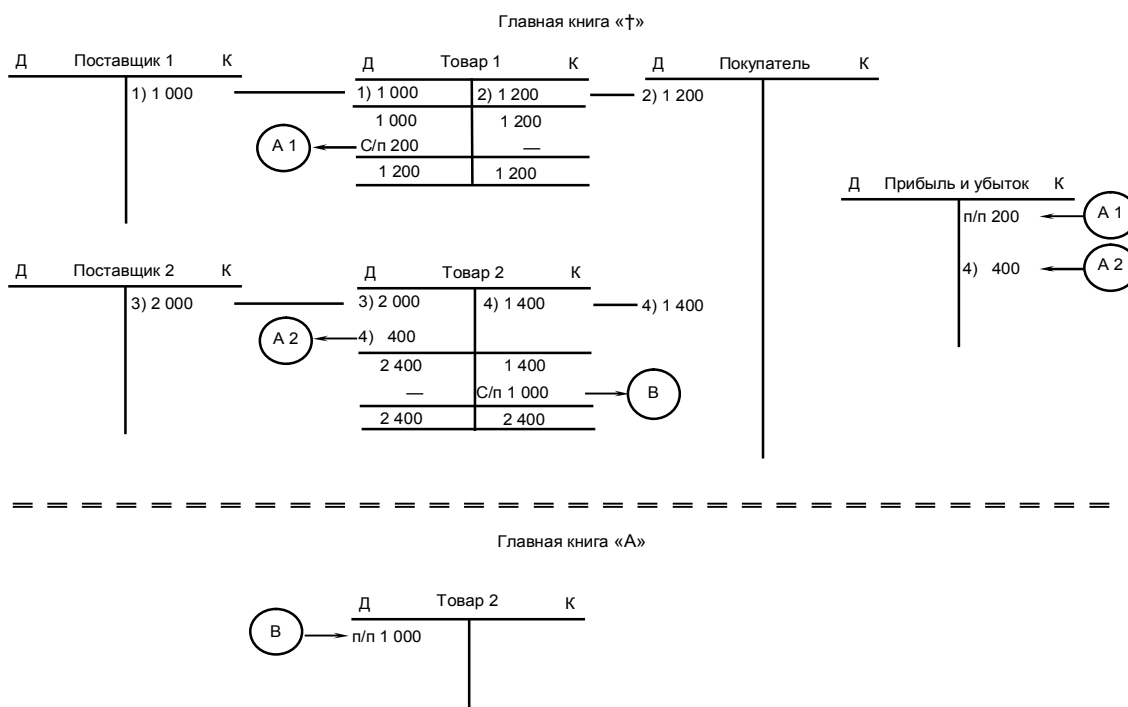


Рисунок 2 - Вариант закрытия счетов товаров при не полностью проданных партиях

Счета товаров по дебету ведутся по себестоимости закупок, а по кредиту - по ценам продажи. Нам удалось проследить несколько сквозных примеров:

- финансовый результат выявляется по продаже партии товара на счете товара;
- счет товара по дебету и кредиту закрывается в равных суммах, так как товары отпущены коммивояжеру Арнброжио Бини, который является партнером Датини по путешествию, а далее на счете путешествия выявляется и распределяется операционный результат с партнером по сформированному товариществу.

Следовательно, можно предположить, что создаваемые внутренние товарищества на приобретение и продажу партии товаров или фиксированные сделки были в то время ничем другим, как способом обхода предписаний римского права, запрещающего распределять имущество и прибыль до окончания срока действия фирмы и погашения всех долгов. В настоящее время бухгалтерские книги Ф. Датини досконально исследованы и систематизированы в капитальном труде Ф. Мелиса. Там же можно отыскать упомянутый и другие подобные примеры [13, с. 404-405]. Уточнение механизма ведения учета на счетах товаров позволит показать роль этих счетов в становлении двойной записи, их предназначение для выявления операционного результата. Это также «снимет одно из неоправданных обвинений» в адрес автора Трактата, что описанная им учетная система не правильно формировала на счете «Прибыли и убытки» финансовый результат в тех случаях, когда при закрытии Главной книги на счетах товаров учитывались не полностью распроданные партии.

Далее остановимся на тезисе «В России понятие «сальдо» ассоциируется с понятием «остаток». В России сложилась практика, когда переносимое из баланса на счета сальдо начальное (или, как принято говорить, остаток на начало периода) не включается в соответствующий дебетовый или кредитовый итог счета. Таким образом, итог по стороне счета до балансирования считается итогом-нетто (без начального сальдо). Далее полученный итог увеличивается на начальное сальдо и из него вычитается итог противоположной стороны. Рассчитанное по счету конечное сальдо записывается на сильную сторону, как правилу, на ту же сторону, что и начальное сальдо, а затем переносится в баланс.

Пачоли же под сальдо понимал разницу между суммой записей по дебету счета и суммой записей по кредиту счета. Сумма показателей по стороне счета до балансирования обязательно включает начальное сальдо, то есть итог-брутто (с начальным сальдо). При балансировании счета сальдо к переносу записывается на слабую сторону (абшлюс), чтобы на новом счете быть на сильной стороне. Все счета обязательно балансируются. Сальдо (разница) переносится или на счет «Прибыли и убытки», или на счет «Капитала» (со счета «Прибыли и убытки»), или на новый счет, открываемый взамен закрываемого, или в новую Главную книгу (Пробный баланс). Именно, различия в понимании терминов «сальдо» и «итог по стороне счета» и сказались на интерпретации отдельных положений Трактата.

Так, многие интерпретаторы Пачоли утверждают, что Пачоли строил два пробных баланса (первый по дебетовым и кредитовым итогам всех счетов до их балансирования; второй - сальдовый баланс).

Попытаемся найти правильный ответ в главах 14 и 34. В оригинальном тексте главы 14, по мнению многих исследователей, самой главной (по утверждению А. Дюпона, центральной [2, с. 136]), на лицевой стороне листа 202 читаем.

Вальденберг переводил этот фрагмент так: «Таким образом, все статьи Главной книги оказываются связанными между собой как бы цепью. В этой Главной книге ничто не может быть занесено в «Дать», чего нет в «Иметь», и взаимно, нельзя поместить в «Иметь» сумму, которая не занесена в «Дать».

Так возникает баланс между «Дать» и «Иметь», который составляется при закрытии Главной книги. Следовательно, в итоге сальдо Главной книги должно оказаться в «Дать» столько же, сколько в «Иметь», т.е. если сложить все суммы, которые занесены в «Дать», хотя бы их было их было 10000 на одном листе и также сложить все суммы, помещенные в

«Иметь», то итоги должны получиться одинаковые, в противном случае из этого следует, что в Главной книге имеется ошибка ...» [2, с. 48-49].

На наш взгляд, из текста перевода не возникает оснований для построения двух балансов. Мы придерживаемся мнения, что если все счета сбалансированы, а сумма дебетовых балансирующих показателей (сальдо) равна сумме кредитовых балансирующих показателей (сальдо), значить, вся система сбалансирована, и старая Главная книга закрыта и велась верно.

В варианте Пачоли нет необходимости в оборотной ведомости, так как сбалансировался каждый счет в отдельности, а равенство сумм сальдо счетов дебетовых и сальдо счетов кредитовых (как результатов балансирования счетов) по сути, и есть одновременно контроль над тождеством сумм сальдо и правильностью построения записей на счетах и выведения итогов по счетам.

Однако противники подобного подхода делят последний абзац перевода Э.Г. Вальденберга (с перевода Э.Л. Йегера) на две самостоятельные части, и интерпретируют его текст как два контрольных (пробных) баланса: баланс оборотов (сумм итогов по счетам) и баланс сальдо.

Нет должной ясности и в последующих (после Йегера) переводах на немецкий язык. Так, в переводе Б. Пенндорфа (1933 г.) сказано: «Здесь возникает баланс, который составляется при закрытии Главной книги. В дебете должно быть столько же, сколько в кредите. Если ты сложишь все статьи дебета, хоть их 10000, на отдельном листе, а потом также статьи кредита, то одна сумма должна быть равной другой, иначе это будет означать, что в Главной книге есть ошибка» [14, с. 108].

К. Антинори (1994 г.) однозначно утверждал наличие только сальдового баланса. Он придает этому моменту современное звучание, говоря, что «... сумма сальдо счетов дебетовых должна быть равна сумме сальдо счетов кредитовых» [12, с. 83]. Правда, мы должны заметить в пользу «отдельных интерпретаторов», что если бы не сходились суммы дебетовых и кредитовых итогов в Главной книге, то и составить баланс сальдо было бы невозможно.

Следует заострить внимание на словосочетании «*Сіюс*», что означает «то есть». Именно оно снимает все вопросы относительно числа пробных балансов - один (сальдовый) или два (оборотный и сальдовый). В данном случае Пачоли подчеркивает, что последующее предложение раскрывает содержание предыдущего, и, следовательно, речь идет только о пробном сальдовом балансе. К. Антинори опускает это словосочетание, но его перевод однозначен: «Если мы сложим все дебетовые сальдо, ..., а затем сложим таким же образом все кредитовые сальдо, ...» [12, с. 83].

Сторонники построения двух пробных балансов пытаются отыскать обоснование в фрагменте из главы 34 на оборотной стороне листа 208 [4].

Посмотрим вариант перевода Э.Г. Вальденберга: «Таким образом, сбалансируется вся первая Главная книга с ее Журналом и Мемориалом, и чтобы означенный остаток был более ясен, сделаешь еще такую проверку. На одном листе бумаги запишешь и сложишь все суммы (выделение авторов) страниц «Дать» из Главной книги с крестом и положишь его налево, затем сложишь все суммы страниц «Иметь» той же Главной книги и положишь лист направо. После этого подытожишь страницы, т.е. все суммы страниц «Дать» сложишь в одну, которая называется общим итогом, то же самое сделаешь с суммами страниц «Иметь». [2, с. 102].

Действительно, можно подумать, что перевод содержит погрешности и из него ошибочно складывается мнение, что если в главе 14 разговор идет о сумме сальдо, то в главе 34 балансируются суммы итогов.

Интересно сравнить перевод Э.Г. Вальденберга с переводом К. Антинори, выполненным через столетие [12, с. 135-137]. Переводы Вальденберга и Антинори схожи.

Долгие годы продолжался спор о смысле «*Summa summarum*» как суммы сумм. В переводе Джейсбик [15, с. 73], «*Summa summarum*» понимается как сумма итогов по счетам. Текст Трактата как в переводе Вальденберга, так и в переводе Антонии фон Гебсаттель, на

который опирается Ямей, наводит на мысль о том, что суммирование выполнялось после закрытия счетов. Ямей уверен, что функция «*Summa summarum*» достаточно сомнительна [16, с. 163]. Очевидно, что каждый счет при перенесении его в новую Главную книгу оказывается сбалансированным. Поэтому итог по дебету и кредиту переносимого (закрываемого) счета совпадает. Таким образом, суммирование дебета и кредита сбалансированных счетов априори приведет к равным итоговым суммам. В данном случае операция по суммированию представляется абсолютно лишеной смысла с точки зрения контроля.

Для полного восстановления справедливости предложим наш вариант перевода, выполненного по оригинальному тексту: «... *Перенеси на лист бумаги все суммы дебета из книги с крестом и занеси их на левую сторону. Затем на правую сторону перепиши все суммы кредита. Сложи все суммы по дебету и получишь общий итог, называемый «Сумма сумм»; сделай то же самое с суммами по кредиту и получишь ещё одну «Сумма сумм». Первая есть дебетовый общий итог, а вторая - кредитовый...»* [1, с. 103]. Сопоставление текстов переводов позволяет сделать вывод, что они идентичны и соответствуют подлинному тексту Трактата.

В основном переводчики переводят «*tutti i totali*» дословно «*все суммы*», что не дает ответ на вопрос - *о каких суммах идет речь: об итогах счетов до закрытия; о сальдо счетов к переносу; об общих итогах счетов после балансирования.* Однако не будем забывать, что далее по оригиналу Л. Пачоли следует:

**Or se q̄ste doi sūme summarū sirā pare. cioè che tan  
to sia luna q̄to l'altra. v̄z q̄lla del dare e q̄lla delo haucere. arguirai el tuo q̄derno ēre b̄e guī  
dato tenuto e saldato p̄ la cagione ch̄ di sopra nel capº 14. fo detto.**

Наш перевод фрагмента гласит: «Теперь, если оба общих итога равны, то есть дебетовый и кредитовый имеют одно и то же значение, ты можешь, *согласно рассуждениям, изложенным в главе 14*, сделать вывод, что твоя Главная книга ведётся правильно, и она закрыта». Напомним, что в главе 14 разговор идет о «правиле, из которого вытекает баланс, составляемый при закрытии Главной книги: *сумма сальдо счетов дебиторов* должна быть равна *сумме сальдо счетов кредиторов*».

Интересно мнение по этому вопросу Дж. Галасси. В своем письме он пишет: «В тексте главы 34 Трактата первая «*Summa summarum*» - это общий итог дебетовых сальдо счетов Главной книги, вторая «*Summa summarum*» - общий итог кредитовых сальдо. Равенство между общим итогом кредитовых сальдо и общим итогом дебетовых сальдо является главным положением Трактата Л. Пачоли» [5]. Последнее полностью раскрывает постулат Пачоли: «*Сумма сальдо счетов дебетовых равна сумме сальдо счетов кредитовых*».

Таким образом, можно констатировать, что дословный перевод на оборотной стороне листа 208 словосочетания «*tutti i totali*» как «*все суммы*» приводил в замешательство комментаторов Трактата, как изначально, так и в наши дни. В то же время, увязка содержания главы 34 с текстом главы 14 позволяет получить правильный ответ.

Величие неизвестных творцов двойной бухгалтерии, чьи труды обобщил и систематизировал Пачоли, состоит в том, что предложенная система решает универсальную задачу контроля включенных в нее данных при соблюдении определенных правил:

- из любой записи в Журнале следует сделать две в Главной книге, то есть одну запись в дебет, а другую в кредит (главы 11 и 14), что, по нашему мнению, и есть «первый постулат двойной записи Л. Пачоли»;

- при закрытии Главной книги все счета сальдируются, разница (сальдо) записывается на слабую сторону (главы 28 и 34);

- если все счета сбалансированы, а сумма дебетовых балансирующих показателей (сальдо) равна сумме кредитовых балансирующих показателей (сальдо), значить, вся система сбалансирована, и старая Главная книга закрыта и велась верно (главы 14 и 34), то есть

«второй постулат Пачоли». Попытаемся восстановить истину: говорил ли Л. Пачоли о математическом контроле дебетовых и кредитовых итогов по счетам? Наш перевод, как и перевод Э.Г. Вальденберга свидетельствует о том, что на протяжении всего Трактата Л. Пачоли добивается равенства данных, разнесенных по дебету и кредиту счетов по каждой хозяйственной операции, коллацией показателей Главной книги показателям, зарегистрированным в Журнале, прибегая к услугам «помощника с громким голосом». Он пишет: «чтобы он, начиная с первой статьи Журнала, громко, произносил страницы твоей Главной книги, на которые все статьи внесены сперва в «Дать», а потом в «Иметь», и слушая его, ты станешь отыскивать указываемые им счета» [2, с. 93]. «Точно так же, устанавливая баланс, хорошо отмечать статьи Журнала двумя точками, одну под другой, при лирах или двумя черточками таким же порядком. Это означало бы, что статья в Главной книге находится как в «Дать», так и в «Иметь» [2, с. 94].

Из текста Э.Г. Вальденберга не видно, чтобы величайший математик конца XV века прибегал к арифметическому контролю равенства сумм оборотов по дебету и кредиту счетов. Напомним, *в российском бухгалтерском учете под оборотом счета понимается итог показателей, записанных на одной из сторон счета, не включая начальное (входящее) сальдо.*

Соответствие Главной книги Журналу, а также правильность разности сумм в дебет и кредит счетов достигается не за счет контрольного суммирования, а визуальным контролем. Однако это не помешало отдельным авторам утверждать, что в Трактате «речь идет о пробном балансе (балансе оборотов)» [2, с. 158]. Правда, справедливости ради, еще раз отметим, что этому могло способствовать не до конца понятное без увязки глав 14 и 34, но определяющее содержание Трактата словосочетание *«tutti i totali»* (все суммы).

Действительно, *«сумма показателей, записанных в дебет всех счетов, должна быть равна сумме показателей, записанных в кредит всех счетов».* Это следствие, вытекающее из первого постулата Пачоли, о котором он ничего не писал. Возможно, математический контроль (и, соответственно, постулат о равенстве сумм дебетовых и кредитовых оборотов) появился несколько позже, в эпоху применения оборотной ведомости, включенной Ф. Гаратти в новоитальянскую модель учета (1688 г.), может быть и раньше. Во времена А. Мендеса (1803 г.) он был уже известен. Мендес математически контролировал не только обороты (правильность переноса одной записи из Журнала в виде двух - по дебету и кредиту - в Главной книге), но и соответствие хронологической (Журнал) и системной (Главная книга) записей.

Теперь можно поставить точку и в вопросе о постулатах двойной записи, которые ассоциируются с именем Пачоли. Первый постулат Пачоли, вытекающий из его Трактата, гласит: *«из любой записи в Журнале всегда следует сделать две в Главной книге; одну запись в дебет, а другую в кредит»* [1, с. 49].

*«Все счета системы должны быть сбалансированы».* Это означает, что к «слабому» (меньшему) итогу по стороне счета должна быть добавлена разница (сальдо), выравнивающая этот итог до величины «сильного» (большого) итога по стороне счета. Тогда, второй постулат Пачоли обобщает и контролирует все действия бухгалтера: *«сумма сальдо (разниц) по дебету счетов равна сумме сальдо (разниц) по кредиту счетов системы».*

Двойной сальдовый контроль (по каждому счету системы и балансу по всем счетам) проверяет правильность разности на счета равновеликих сумм (метод двойной записи) и балансирует систему счетов в целом.

## ЛИТЕРАТУРА

1. Пачоли, Л. Трактат о счетах и записях [Текст] / под ред. проф. М.И. Кутера. - М.: Финансы и статистика; Краснодар: Просвещение-Юг, 2009. - 308 с.
2. Пачоли, Л. Трактат о счетах и записях [Текст] / Под ред. Я.В. Соколова. - М.: Финансы и статистика, 2001. - 368 с.

3. Рувер, Р. де. Как возникла двойная бухгалтерия [Текст] - М.: Госфиниздат, 1958. - 68 с.
4. Pacioli, L. Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita, Venice [Text]: Paganino de'Paganini, 1494.
5. Личная переписка с Дж. Галасси.
6. Для чего нужно переводить заново Трактат Луки Пачоли [Текст] / М.И. Кутер // Международный бухгалтерский учет. - 2006. - № 12, с. 15-21.
7. Кутер, М.И. Роль счетов товаров в становлении двойной записи [Текст] / М.И. Кутер, К.М. Кутер // Бухгалтерский учет. - 2007. - №12, с. 43-49.
8. Kuter, M., Kuter, K. Why Do the Russians Translate Pacioli Again After a Hundred Years? [Text] // 19-th Accounting, Business & Financial History Annual Conference 10-11 September 2007 // <http://www.cardiff.ac.uk/carbs/conferences/abfh07/kuter.pdf>.
9. Kuter, M., Kuter, K. Controversial points of the translation of Luca Pacioli's Treatise into Russian. [Text] // Contabilità e cultura aziendale (Accounting and business culture), Rome, no. 2, 2007.
10. Kuter, M., Kuter, K. About New Version of Translation of Pacioli's Treatise into Russian Language and Explanatory Remarks. [Text] // Italian review of accountancy and «Economia Aziendale» (Rome, no 1, 2008).
11. Косарева, Л.А. Истоки двойной записи в Италии XIII-XV веков [Текст] / Л.А. Косарева. - Финансы и Бизнес. - 2006. - № 2 - С. 176-184.
12. Carlo Antinori. Luca Pacioli. E la Summa de Arithmetica. Dopo 500 anni dalla stampa della 1a edizione (1494-1994) [Text]. La vita, le opere, il Trattato XI de computis et scriptures. Istituto poligrafico e zecca dello stato, Roma, 1994.
13. Federigo Melis. Documenti per la storia economica dei secoli XIII-XVI [Text], Leo S. Olschki, Firenze, 1972.
14. Penndorf B. Luka Pacioli - Aus seinem Leben [Text]. – Zeitschrift fur Handelswissenschaft und Handelspraxis, 1929, Heft 4.
15. Geijsbeek Molenaar J.B. Ancient double-entry bookkeeping [Text] - Houston.Texas, 1974.
16. Yamey B., Gebssattel A. Luca Pacioli. Exposition of Double Entry Bookkeeping Venice 1494 [Text]. - Albrizzi Editore, Venice, April 1994.
17. Kuter, M., Kuter, K., Kuznetsov A. What is the Reason for Russia to be so interested in the History of the Double Bookkeeping Appearance [Text] / 12th World Congress of Accounting Historians, 20-24 July 2008, Istanbul.
18. Kuter, M., Komkova Zh., Kuter, K., Kuznetsov A. The Role of «Capital» Account in Coming into being of Double-Entry bookkeeping [Text] / 20th Annual Conference on Accounting, Business & Financial History at Cardiff Business School 11-12 September 2008. <http://www.cardiff.ac.uk/carbs/conferences/abf2008/zhanna.pdf>.
19. Basil Selig Yamey. Luca Pacioli's "Scuola Perfetta": A bibliographical puzzle [Text] / Gutenberg-Jahrbuch, Volume 1974 / 1974 / Journal Part / Article.

**Кутер Михаил Исаакович**

Кубанский государственный университет  
350040, г. Краснодар, ул. Ставропольская, 149  
Доктор экономических наук, профессор  
Тел.: (861) 2199-501  
E-mail: [rector@kubsu.ru](mailto:rector@kubsu.ru)

**Гурская Марина Михайловна**

Кубанский государственный университет  
350040, г. Краснодар, ул. Ставропольская, 149  
Кандидат экономических наук  
Тел.: (861) 2199-501  
E-mail: [rector@kubsu.ru](mailto:rector@kubsu.ru)

**Кутер Константин Михайлович**

Кубанский государственный университет  
350040, г. Краснодар, ул. Ставропольская, 149  
Тел.: (861) 2199-501  
E-mail: [rector@kubsu.ru](mailto:rector@kubsu.ru)

КОМКОВА Ж.Л.

**РОЛЬ ИНВЕНТАРЯ В ПРОЦЕДУРЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

*В статье автором определена роль инвентаря в процедуре бухгалтерского учета в целях сохранности имущества собственника на различных этапах развития учетной науки.*

**Ключевые слова:** инвентарь, бухгалтерский учет, капитал.

*In the article the author defines a stock role in procedure of book keeping with a view of safety of property of the proprietor at various stages of development of a registration science.*

**Key words:** stock, book keeping, the capital.

Первоначально униграфический или простой учет, как пишет профессор М.И. Кутер [1], решал задачу информационного обеспечения собственников о его богатстве. Практическая её реализация вызвала к жизни первый бухгалтерский прием - инвентаризацию, описываемую впоследствии авторами трудов по теории учета как элемент метода бухгалтерского учета. Для определения размеров богатства собственников проводилась моментальная (на момент времени) перепись имущества в натурально-вещественных единицах измерения.

Далее вырисовалась задача обеспечения сохранности имущества собственника, которая базируется на следующем общепризнанном приеме бухгалтерского учета, именуемом бухгалтерская сверка. Цель данного приема - достижение соответствия фактического наличия имущества учетным данным. Естественно, процедура сверки предполагает наличие фактических данных по результатам инвентаризации.

В древнем Риме по утверждению О.О. Бауэра, раз в 5 лет главам семей (кроме неимущих рабов) предписывалось представлять для фискальных целей цензовую отчетность, характеризующую величину семейного капитала [2, с. 17]. Т.Н. Малькова вносит весьма важное уточнение: «...Цензовый отчет представлял собой опись имущества в натуральном измерении, а с 312 г. до н.э. - в денежном. В отчете раскрывались сведения о недвижимости, земле, инвентаре, драгоценностях и одежде» [3, с. 139].

Ж.. Ришар привел пример применения инвентаризации в модели «семейного учета», характерной для Древнего Рима. «Римская бухгалтерия определялась этапами жизни человека, и этапы эти начинались со смерти, а не рождения. После смерти главы семейства строился инвентарь наличного имущества, передаваемого наследнику в собственность. Каждый объект движимого и недвижимого имущества оценивался отдельно по цене возможной его продажи» [4, с. 34-35].

Особый интерес представляет роль инвентаря в период перехода на диграфический учет (двойную бухгалтерию). Как и в прежние времена, бухгалтерский учет начинался с инвентаризации (имущества, дебиторской задолженности и долговых пассивных обязательств).

Пачоли обособлял Вступительный инвентарь, выделяя его из учетной процедуры: «*Описание этого метода состоит из двух основных частей; первую назовем Инвентаризацией (Инвентарь), а другую Руководством по ведению книг*» [5, с. 21]. Дословный перевод текста Пачоли гласит: «... а другую назовем Руководство».

У Вальденберга несколько иной перевод: «*Описание этого метода излагается в двух частях: первую назовем инвентарем, а вторую диспозицией*» [6, с. 24]. Диспозиция – буквально, расположение, имеется в виду бухгалтерская процедура оформления в учете хозяйственных операций. Термин «диспозиция» пришел в Россию из немецкого языка. Он содержится не только в тексте перевода Э. Л. Йегера, но и в более позднем - Б. Пенндорфа [7, с. 108].

Противопоставление Пачоли инвентаризации процедуре в дальнейшем дало повод многим авторам не включать первую в состав элементов метода бухгалтерского учета.

Выделение Вступительного инвентаря из процедуры сегодня вполне объяснимо. По всей вероятности, Пачоли подразделяет процедуру бухгалтерского учета на этапы, выполняемые единожды, в момент начала ведения учета, и этапы, повторяющиеся в каждом учетном цикле. При таком подходе Инвентарь относится к первой классификационной группе (согласно взглядам И. Ф. Шера на процедуру учета, к таким этапам также относится вступительный баланс, построенный по Инвентарю; у Пачоли вступительный баланс отсутствует). Остальные этапы процедуры повторяются периодически.

Особенность бухгалтерской процедуры средневековья состоит в том, что субъекты хозяйствования могли начать вести двойную бухгалтерию не обязательно в момент их образования, т.е. в любой момент времени. Они уже располагали имуществом и могли иметь как дебиторскую, так и кредиторскую задолженность.

По причине отсутствия у Пачоли вступительного баланса, записи из Вступительного инвентаря он регистрировал напрямую в Журнале. При этом Пачоли предупреждал о нецелесообразности использования для этих целей Мемориала.

В главе 15 Пачоли дает пример переноса записей Журнала в Главную книгу: *«Теперь, после данных выше объяснений, внесем в Главную книгу первую статью Кассы в дебет, а затем первую статью Капитала в кредит»* [5, с. 51]. Запись в дебет счета Касса имеет вид [там же, с. 53]:

*Иисус MCCCCLXXXIII*

*8 ноября Касса наличных денег дебитор Капитала за наличные разного вида золотые и серебряные монеты, которые имеются у меня на сегодняшний день, всего (на листе 2)*

*Лиры – сольди – гросси – пиччоли*

Далее Пачоли продолжает рекомендации [там же]: *«Написав таким образом статью, ты ее вычеркнешь из дебета Журнала, как я тебя ранее учил. Затем впишешь в кредит Капитала следующим образом:*

*Иисус MCCCCLXXXIII*

*В этот день, 8 ноября, мой Капитал кредитор Кассы наличных денег. Имею на вышеуказанный день золотом и разными монетами, всего (лист 1)*

*Лиры – сольди – гросси – пиччоли».*

В результате разноски Инвентаря из Журнала на счета Пачоли получал модель, отвечающую всем требованиям двойной бухгалтерии (рисунок 1) [8, 9, 10] Первое применение инвентаризации с целью правового регулирования бухгалтерского учета связано с Коммерческим кодексом Франции (1673 г.) - Ordonnance de Commerce [11]. Показывая роль инвентаря, Ж. Савари пишет: *«Его Величество посчитал, что порядок составления Описи настолько необходим торговцам, что ввел специальную Статью в Ордонанс от Марта 1673 г., которая является восьмой в третьем Разделе, и содержание которой следует: Предписывается также всем Торговцам произвести в срок, равный шести месяцам, Опись под личной подписью всего их имущества движимого и недвижимого, а также их долгов активных и пассивных, которая будет проверяться, а также возобновляться каждые два года».* *«... Статья имеет целью установить хороший порядок и добросовестность в Коммерции»* [12, с. 320]. По мнению А. Зибона, *«положение об инвентаризации было впервые юридически закреплено именно в этом акте»* [13, с. 28].

Отличительные особенности современного хозяйственного права и бухгалтерии состоят в том, что участники, формирующие субъекты предпринимательства, не должны





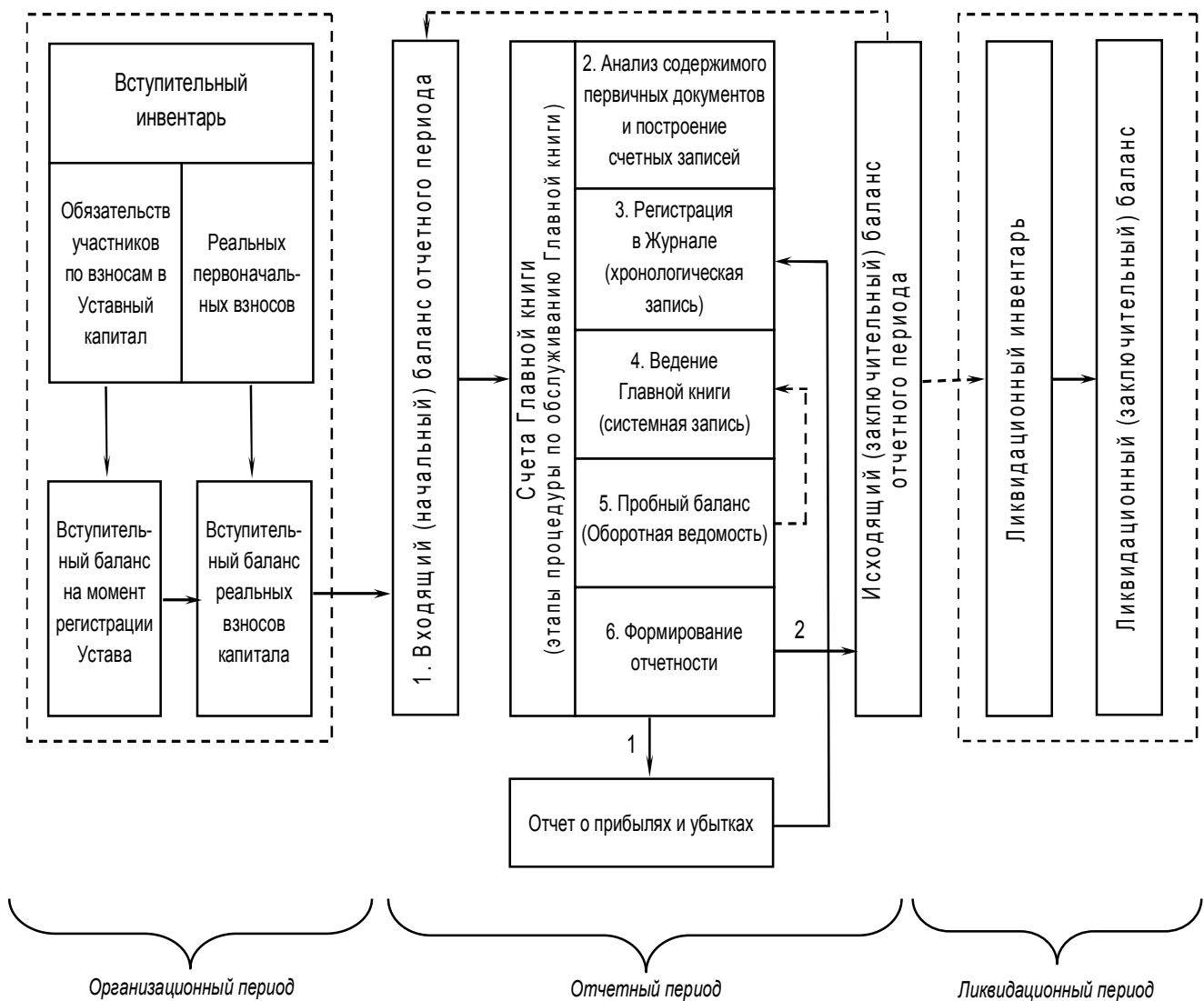


Рисунок 2- Классическая процедура бухгалтерского учета

По данным первой описи регистрируется Уставный капитал, размер которого отражается записью:

Дебет 75 «Расчеты с учредителями», субсчет «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»

Кредит 80 «Уставный капитал»

Именно эта запись формирует первый Вступительный баланс - на момент регистрации Устава. Он представлен одним показателем в пассиве баланса (III раздел Пассива) - объявленный Уставный капитал. В активе баланса также один показатель - неосязаемый (фиктивный) актив, отражающий размер дебиторской задолженности участников (собственников) по взносам в Уставный капитал.

Далее в бухгалтерском учете отражаются реальные взносы имущества согласно второй инвентарной описи:

Дебет счетов реального имущества

Кредит 75 «Расчеты с учредителями», субсчет «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал».

В результате отражения в учете реальных взносов участников формируется «Окончательный вступительный (организационный) баланс». Структура актива такого баланса представлена реально внесенными активами и остатком задолженности участников по взносам в Уставный капитал, в пассиве баланса - зарегистрированный капитал

собственников. «Окончательный вступительный (организационный) баланс» одновременно служит «Входящим (начальным) балансом на начало первого отчетного периода» (первое действие бухгалтера на этапе учетной процедуры «Главная книга»).

Обобщение:

- во все времена ранее, так и сегодня, ведение бухгалтерского учета для нового субъекта хозяйствования начинается с построения инвентарной описи;
- Пачоли не строил вступительный баланс, а разносил записи Журнала непосредственно на счета Главной книги;
- в основе первого регламентирования бухгалтерского учета (Французский коммерческий кодекс 1673 г.) лежала инвентарная опись;
- современное хозяйственное право предполагает построение двух вступительных балансов: на момент регистрации Устава и по итогам взносов реального имущества;
- информационной базой построения вступительных балансов служат данные двух инвентарных описей имущества (обязательств участников по взносам и реально вносимого имущества на момент регистрации Устава).

### ЛИТЕРАТУРА:

1. Кутер, М.И. Теория бухгалтерского учета [Текст] / М.И. Кутер. - Учебник. 3-е изд. перераб. и доп. - М.: Финансы и статистика, 2004 г. - 592 с.
2. Бауэр, О.О. Мемуары к истории бухгалтерии и памятники священной старины [Текст] / О.О. Бауэр. - М.: Т-во «Печатня С.П. Яковлева», 1911. - 340 с.
3. Малькова, Т.Н. История бухгалтерского учета: Учебное пособие [Текст] / Т.Н. Малькова - СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 2005. - 352 с.
4. Ришар, Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика. [Текст] / Ж.. Ришар - М.: Финансы и статистика, 2000. - 160 с.
5. Лука Пачоли: Трактат о счетах и записях / под ред. проф. М.И. Кутера. [Текст] - М.: Финансы и статистика; Краснодар: Просвещение-Юг, 2009. - 308 с.
6. Пачоли Л. Трактат о счетах и записях / Под ред. Я.В. Соколова. [Текст] - М.: Финансы и статистика, 2001. - 368 с.
7. Penndorf B. Luca Pacioli - Aus seinem Leben [Text]. - Zeitschrift fur Handelswissenschaft und Handelspraxis, 1929, Heft 4.
8. Kuter M.I., Kuter K.M. About new version of translation of Pacioli's treatise into Russian language and explanatory Remarks [Text] // Italian review of accountancy and «Economia Aziendale». - 2007. - № 2.
9. Kuter M.I., Kuter K.M. Controversial points of the translation of Luca Pacioli's Treatise into Russian [Text] // Contabilità e cultura aziendale. - 2008. - №1.
10. Kuter M., Komkova Zh., Kuznestov Ant., Kuter K. The Role of «Capital» Account in Coming into being of Double-Entry bookkeeping / 20th Annual Conference on Accounting, Business & Financial History at Cardiff Business School 11-12 September 2008. <http://www.cardiff.ac.uk/carbs/conferences/abf2008/zhanna.pdf>.
11. Kuter M.I., Gurskaya M.M., Shikhidi A.G. The Theory of Savary Jacques's Balance Diversity - the Studies Confirmed Over Hundred Years. [Text] // The 2009 American Accounting Association Annual Meeting, August 1-5, 2009, New York, NY, USA. Program and abstracts.
12. Savary, J., Le parfait négociant ou instruction générale pour ce qui regarde le commerce ... et l'application des ordonnances chez Louis Billaire... ; avec le privilège du ROY. (Reproduction en fac similé de la 1ère édition par Klassiker der Nationalökonomie, Allemagne, 1993).
13. Zybon Adolf. Die wechselscitigen Einflüsse zwischen Betriebswirtschaftslehre und dem Handelsrecht in Bilanzfragen. Koln, 1958.
14. Кутер, М.И. Развитие теории процедуры бухгалтерского учета: этап «Вступительный баланс» [Текст] / М.И. Кутер, М.М. Гурская, Ж.Л. Комкова // Вестник Самарского государственного университета путей сообщения. Научный журнал. №4 (12) - 2009.
15. Федеральный Закон «Об акционерных обществах» №208-ФЗ от 24.11.95 г. [Текст]

#### Комкова Жанна Леонидовна

Кубанский государственный университет  
350040, г. Краснодар, ул. Ставропольская, 149  
Преподаватель кафедры «Бухгалтерский учет, аудит и автоматизированная обработка данных»  
Тел.: 8-918-44-76-901  
E-mail: jey@bk.ru

ШИХИДИ А.Г.

## ПЕРИОДИЗАЦИЯ СТАНОВЛЕНИЯ ОТЧЕТНОСТИ ДО БАЛАНСОВ ЖАКА САВАРИ

*В статье автором проанализированы различные подходы к периодизации этапов возникновения и развития бухгалтерской отчетности, раскрыты некоторые положения периодизации, относящиеся к тематике исследования, и сделаны соответствующие выводы.*

**Ключевые слова:** периодизация, бухгалтерская отчетность, подходы, положения.

*In the article the author analyses various approaches to a periodization of stages of occurrence and development of the accounting reporting, some positions of a periodization concerning subjects of research are opened, and corresponding conclusions are drawn.*

**Key words:** the periodization, the accounting reporting, approaches, positions.

В диссертационном исследовании Карельской С.Н. [1, с. 7-20] предложен анализ периодизации развития бухгалтерской отчетности, выполненный по работам российских авторов. Из шести авторов только Н.С. Аринушкин [2] в 1912 г. выделил Французский коммерческий кодекс 1673 г. (Ordonnance de Commerce) как важный момент периодизации - начало нормативного регулирования бухгалтерского учета. Здесь уместно заметить, что современный авторитетный французский исследователь Ж. Ришар (Richard) [3] также, как многие западные исследователи, уделяет этому этапу важное значение. Не оставлено без внимания наследие Жака Савари и в исследованиях профессора М.И. Кутера [4-8], в том числе подготовленные с нашим участием [7-8].

В отечественных публикациях, так и в работах западных авторов имели место некоторые неточности, которые, надеюсь, позволит устранить выполненный нами новый перевод. В этой связи весьма важно показать этапы периодизации, предшествующие Ordonnance de Commerce и Комментариям Савари [9].

Карельская С.Н. предлагает подход к периодизации этапов возникновения и развития бухгалтерской отчетности, учитывающий опыт предшествующих исследователей. Начальные этапы этой периодизации выглядят так [1, с. 10-11]:

I. Появление практики формирования и представления отчетности, характеризующей имущественное положение хозяйствующего субъекта (Римская отчетность).

II. Широкое распространение практики формирования отчетности об имущественном положении.

III. Появление инвентарного баланса.

IV. Появление учетного баланса.

V. Первое литературное описание учетного баланса.

VI. Первое литературное описание отчетности.

VII. Французский коммерческий кодекс 1673 г. (Ordonnance de Commerce)...

Раскроем некоторые положения периодизации, относящиеся к тематике исследования и позволяющие глубже заглянуть в суть проблемы.

**Римская отчетность - формирование отчетности об имущественном положении.** История возникновения отчетности об имущественном положении связана с Древним Римом, где, по утверждению О.О. Бауэра, раз в 5 лет главам семей (кроме неимущих рабов) предписывалось представлять для фискальных целей цензовую отчетность, характеризующую величину семейного капитала [10, с. 17]. Цензовый отчет представлял собой описание имущества в натуральном измерении, а с 312 г. до н.э. - в денежном. В отчете раскрывались сведения о недвижимости, земле, инвентаре, драгоценностях и одежде [11, с. 139].

В Древнем Риме получила признание модель «семейного учета» [3, с. 34-35]. Римская бухгалтерия определялась этапами жизни человека, и этапы эти начинались со смерти, а не рождения. После смерти главы семейства строился инвентарь наличного имущества, передаваемого наследнику в собственность. Каждый объект движимого и недвижимого имущества оценивался отдельно по цене возможной его продажи.

Как отмечает автор [12, с. 28-29], «изначально термин *patrimonium* означал, прежде всего, имущество, свободное от долгов, иными словами, то, что мы в настоящее время трактуем как собственный капитал или чистые активы...». «На основании описи помимо стоимости собственного имущества можно было определять прирост семейного имущества за время пребывания почившего. В случае возникновения претензий со стороны кредиторов почившего часть имущества могла пойти на погашение долгов или, по крайней мере, должна быть признана таковой. Таким образом, в конечном итоге, уже *patrimonium* означало ни что иное, как собственное имущество, или имущество, свободное от долгов» [12, с. 28].

В течение жизни главы семейства не было принято проводить переоценку имущества: ограничивались, по всей вероятности, лишь отметкой поступления и выбытия тех или иных предметов. К собственникам, преумножившим богатство, относились с уважением. «Только те из них достойны похвалы и преисполнены божественного духа, после смерти которых оказывается из счетных книг, что они нажили более того, что получили по наследству» (Плутарх о высказываниях Катона) [13, с. 801].

И только в случае смерти главы семейства проводилась инвентаризация, связанная с переоценкой его имущества в соответствии со всеми особенностями, которые возникают при переходе права собственности.

Как следует из описания, *основу римской модели составляли «фиктивная ликвидация» имущества при переходе права собственности и оценка имущества по цене возможной продажи (скорее всего, покупки).*

**Период широкого применения инвентарного ликвидационного баланса.** В средневековой Италии строго соблюдалось возрожденное Рецепцией Римского права требование: *участники товариществ распределяют имущество и прибыль только по ликвидации товарищества и после погашения всех долгов.* В связи с этим участилась практика периодического закрытия компаний, погашения долгов, частичного изъятия прибыли на вознаграждение и перезаключение договора товарищества на новый срок без раздела имущества или с таковым при исключении отдельных компаньонов. Подобные мероприятия требовали составления ликвидационных отчетов.

По свидетельству Р. де Рувера, «одним из наиболее интересных документов является нечто вроде финансового отчета о ликвидации приблизительно около 1281 г. товарищества... В товарищество входило несколько партнеров, среди которых был Бернардино Уголини. Указанная опись или отчет касается доли двух других партнеров - Манно Скуарчиалупи и Бартоломео Аринджиери в связи с ликвидацией прежней компании и созданием нового товарищества.

Этот пример показывает, что договор товарищества неизбежно вызывал составление общих отчетов - по крайней мере в случае роспуска или реорганизации компании. В данном случае партнеры, видимо, не получали компенсаций своей доли, пока не были удовлетворены все кредиторы, как это и соответствовало римскому праву. После того, как погашались все неудовлетворенные претензии, наличные средства распределялись среди партнеров в соответствующей пропорции в виде ликвидационного платежа. Затем, также согласно положениям римского права, товарные запасы делились на части, вероятно, на основе оценки незаинтересованных оценщиков. Средневековая практика знает много примеров такого рода. По-видимому, как только Манно Скуарчиалупи получил свою часть капитала от ликвидации компании, он немедленно вложил ее в новое товарищество, которое явилось приемником старого, причем хозяйственная деятельность предприятия не прерывалась. Дошедший до нас отчет дает основание предполагать, что причиной этой

реорганизации явились потери, а ликвидация была завершена с убытком. Вероятно, партнеры, ответственные за плохое ведение дел, были устранены...» [14, с.19-20].

По мнению Карельской С.Н., «данный документ можно признать полной инвентаризационной описью имущества». Однако, описанный отчет, по утверждению того же автора, «еще не являлся инвентарным балансом, поскольку не содержал статьи «Капитал» [1, с. 12]. Далее Карельская С.Н. утверждает, что «первые инвентарные балансы обнаружены Р. де Рувером в архивах документов XIV в. товарищества Альберти» [1, с. 13].

По этому поводу Р. де Рувер пишет: «До нас дошло очень мало фрагментов учетных книг Альберти. Самым обширным из них является большая часть секретной книги (a libro segreto), записи в которой ведутся непрерывно с 1302 по 1329 г. Такая секретная учетная книга обычно содержит сведения о распределении капитала и прибыли. ...Однако, помимо счетов компаньонов и агентов, она включает около дюжины финансовых отчетов (я сознательно избегаю термина «балансов»). Не подлежит сомнению, что финансовые отчеты составлялись нерегулярно с тем, чтобы исчислить прибыль или убыток, а затем разделить таковой между партнерами путем кредитования их счетов или списания с них соответствующих сумм» [14, с. 22].

«... Порядок распределения прибыли определялся заранее статьями договора о товариществе и не подлежал изменению, пока договор оставался в силе. Эти правила значительно варьировались в зависимости от времени и обстоятельств.

Сначала - с 1302 по 1322, гг. - компаньоны имели право на получение 8% годовых от общей суммы своего вноса к началу каждого года. Затем остаток прибыли, если таковой оказывался, после выплаты дивиденда поступал в дополнительное распределение, но по заранее установленному договором соотношению. Только в 1322, г. эта система была полностью изменена. Устанавливался основной капитал, определенное согро, в размере 25 тыс. фунтов (в флоринах) и обуславливалось, что все прибыли должны распределяться среди компаньонов в соответствии с взносом каждого из них» [14, с. 24].

Нами не усматривается принципиального различия между составлением ликвидационной отчетности компаний «Бернардино Уголини и сотоварищи» и «Альберти». В первом случае понятие «Капитал» не фигурирует, так как имущество распределяется, а во втором - оно переходит в новое товарищество. Кроме того, следует обратить внимание на тот факт, что в новое товарищество переводится не величина первоначальных взносов участников, а «установленный основной капитал» в виде «определенного согро, в размере 25 тыс. фунтов (в флоринах)», то есть он мог быть больше первоначальных взносов (за счет части нераспределенной прибыли) или меньше, так как товарищество на новый срок как бы создавалось заново.

На следующий момент следует обратить особое внимание, так как именно таким способом будет рассчитывать финансовый результат Ж. Савари в («Le parfait negociant» [9]. «... Финансовые отчеты, а там их имеется дюжина, не представляют собой балансов в прямом смысле. Прибыль определялась путем вычитания итога обязательств и вложенного капитала из всей суммы средств предприятия, включая дебиторов, товары на складе и деньги в кассе. Затем эта прибыль распределялась среди партнеров после резервирования сумм на заработную плату» [14, с. 24].

Заметим, по утверждению Я. Соколова, «Испания, очевидно, была первой страной, вставшей на путь государственной регламентации учета. Примерно в 1263 г. в царствование Альфонса Мудрого, в Кастилии был издан специальный закон об обязательном ежегодном составлении отчетности управляющими государственными предприятиями [15, с. 80].

Резюмируя сказанное, можно признать нецелесообразным выделение двух этапов периодизации развития отчетности (второй и третий), достаточно их рассматривать как «Период широкого применения инвентарного ликвидационного баланса».

**Формирование учетного баланса** обусловлено возникновением двойной бухгалтерии. Уместно отметить, что многие исследователи ошибочно олицетворяют двойную запись с двойной бухгалтерией. По нашему убеждению, двойная запись появилась, возможно, на

несколько столетий раньше двойной бухгалтерии, не исключено, ранее требования единого денежного измерителя. И только сбалансированность бухгалтерской информационной системы за счет введения в нее счета собственного капитала позволила осуществить переход от простой к двойной бухгалтерии.

Изначально учетный баланс выполнял контрольную функцию - проверку правильности применения метода двойной записи: если равновеликие суммы, характеризующие свершившийся факт хозяйственной жизни, разнесены в дебет и кредит двух счетов, то сумма сальдо счетов дебетовых должна быть равна сумме сальдо кредитовых.

Однако, уже в 1399 г. наблюдается применение учетного баланса в качестве бухгалтерской отчетности об имущественном положении компании. Это касается балансов филиалов компании Датини в Барселоне. Р. де Рувер подробно проанализировал этот баланс и описал в своей работе [14, с. 36-40]. В 2007 г., профессору М.И. Кутеру и профессору Дж. Галасси при изучении архивов Датини в Прато удалось наряду с бухгалтерскими книгами за более ранние годы по филиалам в Авиньоне и Пизе ознакомиться с книгами и отчетами Барселонского филиала. Почему же балансовая отчетность появилась только в 1399 г.?

Как пишет Р. де Рувер: «В начале своей карьеры в Авиньоне Датини придерживался господствовавшей тосканской практики и вел книги по простой системе, причем счета в главной книге разбивались: дебет помещался в первой части регистра, а кредит - в другой его половине...». «Эта форма, являвшаяся переходной между формой параграфа и двусторонней формой, обнаружена в главной книге, переплетенной в желтую кожу и отражавшей торговую деятельность Датини в Авиньоне (1367-1372 гг.). В надписи на первой странице после обычного обращения к богу, богородице и святым бухгалтер заявляет, что он намерен систематически вести дебетовые записи до 150-й страницы, а кредитовые - со 151-й и до конца книги - 300-й страницы» [22, с. 36]. Следовательно, в 1367-1372 гг. ни могло быть ни учетного контрольного баланса, ни отчетного учетного баланса.

Эта система была изменена в главной книге более позднего периода (1383-1386 гг.), принадлежавшей пизанскому отделению Датини. Кутер и Галасси детально проанализировали записи за 1385 г. [16-20]. Это действительно первый опыт применения в компании Датини двойной бухгалтерии. Не исключено, что это второй (после архивов г. Генуи 1340 г.) сохранившийся пример двойной бухгалтерии в истории человечества. Он еще интересен тем, что Главная книга представлена двумя разновидностями регистров. Счета товаров и Счет прибылей и убытков ведутся еще по флорентийской (старо-тосканской) форме, а счета расчетов (личные счета дебиторов и кредиторов) - по венецианской. Правда, балансы (контрольные или отчетные) отсутствовали. Это обстоятельство в свое время профессор Т. Дзербби использовал для доказательства, что учет в Пизе велся не по двойной бухгалтерии.

По нашему мнению, первый баланс не сохранился, поскольку, скорее всего, он был построен на отдельном листе и имел чисто контрольное значение, а требование представления отчетных балансов в 1386 г. еще не существовало. В наличии двойной бухгалтерии в филиале компании Датини в Пизе несколько не сомневался Федерико Мелис [21].

Все последующие бухгалтерские книги филиалов велись по двойной бухгалтерии и по венецианской форме. Как считал Р. де Рувер, «... после 1390 г. эта система определенно применялась в большинстве отделений Датини за границей и в его главной конторе во Флоренции. Предполагалось, что управляющие отделениями обязаны регулярно высылать копию баланса в главную контору. Несколько таких копий до сих пор сохранилось в Прато. Они показывают, что книги балансировались, если не считать небольших ошибок, которые бухгалтеры часто не исправляли, а предпочитали регулировать, приписывая разницу к прибыли или убытку» [14, с. 37].

В качестве доказательства Р. де Рувер опубликовал отчетность отделения в Барселоне на 31 января 1399 г., которая включала баланс и счет прибылей и убытков. Баланс в его книге показан в уплотненном виде. Подлинный отчетный баланс имеет форму книжечки в 12 страниц и содержат перечень более 110 статей по активу и около 60-по пассиву [14, с. 36-40].

Аналогично строили отчетность банк Святого Георгия (1409 г.) и Компания Медичи (1433 г.) [14, с. 32-33; с. 46-48].

*Можно выполнить некоторое обобщение:* при возникновении практики двойной бухгалтерии первоначально баланс по учетным данным строился только в проверочных целях для обеспечения правильности применения двойной записи. Укрупнение компаний за счет создания сети филиалов вызвало к жизни требование предоставления в центральный офис финансовой отчетности в виде баланса (отчет об имущественном положении) и выписки со счета о прибылях и убытках (отчет о формировании финансового результата). Однако это требование носило узковедомственный характер (внутри одной компании) и не имело общепризнанной законной силы.

**Литературное описание учетного баланса.** Бухгалтерская практика значительно опережала не только объясняющую ее теорию, но и методическое и дидактическое обеспечение. В какой-то степени это связано с тем, что книгопечатание появилось на много лет позже, чем бухгалтерская практика. Первоначально умение «держать бухгалтерские книги в полном порядке, установившемся в той или иной местности» передавалось в рамках семьи, затем появились учителя по бухгалтерии и бухгалтерские школы.

Б. Котрульи был первым, кто дал письменные рекомендации по ведению учета. В рукописной книге «О торговле и совершенном купце» (1458 г.) в главе XIII «О купеческой бухгалтерии» он указал на «необходимость составления бухгалтерского баланса в начале каждого года, путем выведения его из счетов главной книги» [10, с. 47]. Однако данный труд не был доступен массам, так как был издан только через 115 лет (самая первая книга в истории человечества - 42-х строчная Библия - была отпечатана в Германии на станке Иоганна Гутенберга в 1457 г., за год до написания Котрульи его книги).

По этой причине слава «отца двойной бухгалтерии» закрепилась за Л. Пачоли, который во второе издание «Сумма арифметики, геометрии, учения о пропорциях и отношениях» (1494 г.) вставил в часть первую отдел 9 Трактат XI «О счетах и записях».

В главе 32 «Как следует составлять баланс Главной книги, как переносить счета из одной книги в другую, т.е. из старой в новую, как сверять её с Журналом и Мемориалом, и о других сверках внутри и вне Главной книги» Пачоли пишет: «... необходимо научиться способу переноса счетов из одной книги в другую, что делается, когда надо заменить старую, уже заполненную, книгу на новую, или в конце года, как принято во многих известных торговых местах Венеции или у крупных купцов, которые с началом нового года начинают новую книгу. Эта работа и те операции, о которых будет сказано далее, называются балансом книги» [22, с. 95].

В главе 34 он описывает процедуру построения баланса: «Теперь вся первая Главная книга с её Журналом и Мемориалом будут закрыты. Чтобы ещё больше убедиться в правильности записей в книгах, можно провести контроль их закрытия. Перенеси на лист бумаги все суммы дебета из Главной книги с крестом и занеси их на левую сторону. Затем на правую сторону переписи все суммы кредита. Сложи все суммы по дебету и получишь общий итог, называемый «сумма сумм», сделай то же самое с суммами по кредиту и получишь ещё одну «сумму сумм». Первая есть дебетовый общий итог, а вторая - кредитовый.

Теперь, если оба общих итога равны, т. е. дебетовый и кредитовый имеют одно и то же значение, ты можешь, согласно рассуждениям, изложенным в главе 14, сделать вывод, что твоя Главная книга ведётся правильно, и она закрыта. Если же один из общих итогов окажется больше другого, это укажет на то, что в твоей Главной книге есть ошибка, которую ты должен найти благодаря данному тебе Богом уму и с помощью знаний, которые ты, надеюсь, получил» [22, с. 103].



Как видим, Пачоли описывает учетный процесс, ориентированный на купеческое хозяйство, где нет необходимости перед кем-либо отчитываться. Соответственно, баланс представляет не отчетную форму, а «лист бумаги», где дебетовые сальдо счетов записываются по левую руку, а кредитовые сальдо - по правую руку. Более того, описанный в главе 34 баланс выполняет чисто контрольную функцию - сначала сальдо переносятся из старой Главной книги в новую, а затем по перенесенным сальдо строится проверочный баланс.

В главе 36 описан процедурно-проверочный баланс, который выполняет не только контроль правильности ведения двойной записи, но и участвует в процессе переноса сальдо из старой книги в новую. Однако и в этом случае баланс не относится к бухгалтерской отчетности.

Далее более полувека авторы книг по бухгалтерскому учету или повторяли, или критиковали Пачоли, но мало что принесли в развитие его труда, пока их внимание не привлекла потребность использования баланса как формы отчетности и аналитические его возможности.

**Литературное описание отчетности.** Испанская школа бухгалтерского учета ориентировалась на юридическое направление. Именно юридическая регламентация учета привела к развитию учения об отчетности.

Первой научной публикацией, в которой был «выдвинут принцип ежегодной отчетности» [15, с. 80], считается книга Гаспара де Тексада, опубликованная в Испании в 1546 г. В центре отчетности де Тексада видел баланс.

Другой представитель испанской школы Франциско де Эскобар рассматривал бухгалтерский баланс с двух сторон как способ проверки записей по счетам и как инструмент для оценки работы предприятия. Таким образом, впервые на повестке дня поставлен вопрос об аналитических возможностях баланса. В этом случае баланс определяется по-разному, в зависимости от того, кто его интерпретирует: ... «один увидит в нем только арифметическую операцию, другой - экономический акт, а третий - юридический документ, отражающий права и обязательства собственника» [15, с. 80].

Для нашего исследования наиболее интересны взгляды итальянца А. ди Пиетро, который ввел понятие *отчетности*, «он впервые раскрыл содержание отчетности и порядок ее представления» [15, с. 75-78]. По представлению ди Пиетро, баланс должен составляться один раз в год. Его составлению предшествовала проверка бухгалтерских записей путем сплошной пунктировки проводок в журнале и Главной книге.

А. ди Пиетро внес существенный вклад в теорию инвентаризации, в частности, изменил структуру инвентарной описи. Пачоли строил инвентарную опись по принципу обеспечения сохранности собственника. Он пишет: «Прежде всего купец должен провести у себя тщательную инвентаризацию следующим образом. Он записывает на листах бумаги или в отдельной книге все-то движимое и недвижимое имущество, которое ему в этом мире принадлежит. При этом надо всегда начинать с тех вещей, которые дороже стоят и легче теряются, а именно: наличные деньги, ювелирные украшения, серебряные изделия и т. д., потому что недвижимость, т. е. дома, земельные участки, лагуны, долины, пруды и т. п. нельзя потерять так просто, как движимое имущество. Затем переписывается все прочее имущество...» [22, с. 22-25].

А. ди Пиетро «впервые классифицировал инвентаризации на переучет недвижимого, движимого имущества и ценных вещей». Ди Пиетро относил рабочий скот к основным средствам [15, с. 68-69]. Предложенная структура актива бухгалтерского баланса применяется по сей день.

Как следует из выполненного исследования первому акту правового регулирования бухгалтерского учета (*Ordonnance de Commerce*, 1673) и его Комментарию предшествовала многовековая практика начального применения отчетности, имели место отдельные теоретические исследования. Многие рекомендации Савари встречались в практике средневековых товариществ и трудах первых авторов, описывающих двойную бухгалтерию

и бухгалтерский баланс. До Савари отчетность составлялась только филиалами компаний, которые отчитывались перед центральным офисом. А. ди Пиетро описал правила построения отчетности и рекомендовал периодичность ее представления. Савари сделал отчетность обязательной.

## ЛИТЕРАТУРА

1. Карельская, С.Н. Эволюция бухгалтерского баланса: дис... к. э. н: 08.00.12 –Бухгалтерский учет, статистика; С.-Петербург. гос. ун-т экономики и финансов [Текст] / С.Н. Карельская – СПб, 2009 – 192 с.
2. Аринушкин, Н.С. Балансы акционерных предприятий. Юридическая и бухгалтерская природа баланса, в связи с нормами русского финансового податного обложения [Текст] / Н.С. Аринушкин. – М.: «Правоведение» И.К. Голубева, 1912. - 240 с.
3. Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика [Текст] / Ж. Ришар. - М.: Финансы и статистика, 2000. - 160 с.
4. Кутер, М.И. Проблемы статического и динамического бухгалтерского учета в трудах Ж. Ришара. [Текст] / М.И. Кутер, Е.И. Ханкоев // Бухгалтерский учет. - 2002. - №20. - С. 58 - 62.
5. Кутер, М.И. Теория многообразия балансов Ж.П. Савари [Текст] / М. И. Кутер, М.М. Гурская // Бухгалтерский учет. - 2003. - №6. - С.60 - 61.
6. Кутер, М.И. Теория бухгалтерского учета. Учебник. 3-е изд. перераб. и доп. [Текст] / М.И. Кутер. - М.: Финансы и статистика, 2004 г. - 592 с.
7. M.I. Kuter, M.M. Gurskaya, A.G. Shikhidi. Теория многообразия балансов Жака Савари - один из ключевых моментов развития бухгалтерского учета. [Текст] / Business Analysis, Accounting, Taxes and Auditing. Proceedings of International Conference. Tallinn, November 6-7, 2008.
8. M.I. Kuter, M.M. Gurskaya, A.G. Shikhidi. The Theory of Savary Jacques's Balance Diversity - the Studies Confirmed Over Hundred Years. [Text] / The 2009 American Accounting Association Annual Meeting, August 1-5, 2009, New York, NY, USA. Program and abstracts.
9. Savary, J., Le parfait négociant ou instruction générale pour ce qui regarde le commerce ... et l'application des ordonnances chez Louis Billaire... ; avec le privilège du ROY. (Reproduction en fac similé de la 1ère édition par Klassiker der Nationalökonomie, Allemagne, 1993).
10. Бауэр, О.О. Мемуары к истории бухгалтерии и памятники священной старины [Текст] / О.О. Бауэр. – М.: Т-во «Печатня С.П. Яковлева», 1911. - 340 с.
11. Малькова, Т.Н. История бухгалтерского учета: Учебное пособие. [Текст] / Т.Н. Малькова. – СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 2005. – 352 с.
12. Терентьева, С.О. Современные принципы бухгалтерского учета в свете эволюции учетных парадигм. [Электронный ресурс]: дис... к. э. н: 08.00.12 –Бухгалтерский учет, статистика; С.-Петербург. гос. ун-т экономики и финансов – СПб, 2003 – 199 с. – Режим доступа: <http://sigla.rsl.ru>.
13. Моммзен, Т. История Рима. Т. 1. [Текст] / Т. Моммзен. - М.: Соцэкгиз, 1936.
14. Рувер, Р. де. Как возникла двойная бухгалтерия. [Текст] / Р. Рувер. - М.: Госфиниздат, 1958. - 68 с.
15. Соколов, Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней [Текст] / Я.В. Соколов. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. - 638 с.
16. M. Kuter, A. Kuznestov, K. Kuter What is the Reason for Russia to be so interested in the History of the Double Bookkeeping Appearance [Text] // 12th World Congress of Accounting Historians, 20-24 July 2008, Istanbul.
17. M. Kuter, J. Komkova, A. Kuznestov, K. Kuter The Role of «Capital» Account in Coming into being of Double-Entry bookkeeping [Text] // 20th Annual Conference on Accounting, Business & Financial History at Cardiff Business School 11-12 September 2008. <http://www.cardiff.ac.uk/carbs/conferences/abf2008/zhanna.pdf>
18. M.I. Kuter, K.M. Kuter Why Do the Russians Translate Pacioli Again After a Hundred Years? [Text] // 19-th Accounting, Business & Financial History Annual Conference 10-11 September, Cardiff, 2007. // <http://www.cardiff.ac.uk/carbs/conferences/abfh07/kuter.pdf>
19. M.I. Kuter, K.M. Kuter About new version of translation of Pacioli's treatise into Russian language and explanatory Remarks [Text] // Italian review of accountancy and «Economia Aziendale» (Rome, no 2, 2007).
20. M.I. Kuter, K.M. Kuter Controversial points of the translation of Luca Pacioli's Treatise into Russian [Text] // Contabilità e cultura aziendale (Accounting and business culture), Rome, no. 1, 2008.
21. Federigo Melis. Documenti per la storia economica dei secoli XIII-XVI, Leo S. Olschki, Firenze, 1972.
22. Пачоли Л.: Трактат о счетах и записях [Текст] / под ред. проф. М.И. Кутера. - М.: Финансы и статистика; Краснодар: Просвещение-Юг, 2009. - 308 с.

### **Шихиди Александр Георгиевич**

Кубанский государственный университет  
350040, г. Краснодар, ул. Ставропольская, 149  
Аспирант кафедры «Бухгалтерский учет, аудит и автоматизированная обработка данных»  
Тел.: (861) 219-95-01  
E-mail: jey@bk.ru

# **ФИНАНСЫ, НАЛОГИ** **И КРЕДИТ**

УДК 336.221.22

КОРОСТЕЛКИН М.М.

## **НАУЧНОЕ ОБОСНОВАНИЕ И ПРАКТИЧЕСКАЯ РЕАЛИЗАЦИЯ НАЛОГОВОГО БЮДЖЕТИРОВАНИЯ, КАК ИНСТРУМЕНТА НАЛОГОВОГО ПЛАНИРОВАНИЯ**

*В статье проведено научное обоснование и рассмотрены механизмы практической реализации налогового бюджетирования в рамках системы налогового планирования*

**Ключевые слова:** *налоговое бюджетирование, налоговое планирование, налоговое бремя*

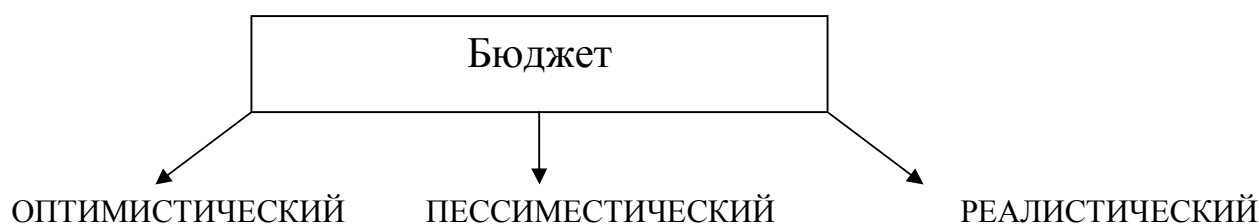
*In the article the author spends a scientific substantiation and mechanisms of practical realisation of tax budgeting within the limits of system of tax planning are considered*

**Key words:** *tax budgeting, tax planning, tax burden*

Наиболее часто на практике планово-экономические отделы организаций планируют деятельность предприятия на будущие периоды в различных приложениях офисных программ, используя данные бухгалтерского учета. При этом бухгалтерский учет ведется в отличных от офисных программ конфигурациях.

Соответственно, нет взаимосвязи между работой отделов и единого автоматизированного учета финансово - хозяйственной деятельности предприятия. Первоначально заполняется справочная информация [1]. Также с помощью информации, отраженной в системе, возможен сравнительный анализ планируемых и фактических данных по бюджету.

Подсистема позволяет создать различные варианты бюджетов (оптимистический, пессимистический, реалистический (рисунок 1)).



*Рисунок 1 - Варианты бюджетов*

Оптимистический – бюджет который анализируется и составляется прогноз с тем, что в будущем будут получены наилучшие результаты.

Пессимистический - бюджет, который анализируется и составляется прогноз, с тем, что в будущем будут получены удовлетворительные результаты.

Реалистический, то есть бюджет составленный на основе реальных и обоснованных фактах.

В разрезе этих же сценариев ведется планирование продаж, производства, закупок. Это позволяет сопоставлять данные бюджетов с данными системы планирования.

После внесения информации в систему, необходимо зафиксировать планируемое движение денежных средств с учетом определенных статей оборотов за период. Одним из вариантов отражения, является документ «Бюджетная операция».

Также система позволяет учесть для бюджетной операции зависимость одной статьи оборотов от другой, для этого в документе предусмотрена закладка «Зависимые обороты» [2].

Методика прогнозирования включает приемы и способы исследования объекта прогнозирования, а так же специальные правила и методы прогнозирования.

К наиболее распространенным методам прогнозирования относятся: экстраполяция; нормативный метод; метод экспертных оценок; метод аналогии и математическое моделирование.

Для точности прогноза на уровне экономического субъекта используют не одну методику расчета налоговой нагрузки, а две или три, что позволяет более точно описать состояние предприятия.

На исследуемом предприятии будем использовать методику аналогии, которая заключается в переносе знаний об одном предмете на другой аналогичный предмет в будущем периоде.

Различают историческую аналогию, то есть аналогию основанную на использование аналогии объекта прогнозирования с одинаковыми объектами, которые могут опережать в своем развитии прогнозируемые объекты.

Также к аналогии относят метод математической аналогии, основанный на математическом описании объекта, для разработки прогноза используют данные предшествующих лет, которые позволяют построить прогноз на будущие периоды.

Так же к основным методам налогового планирования относят:

- балансовый – установление материально вещественных и стоимостных пропорций;
- опытно статистический метод – учитывает достигнутые результаты в прошлом и по их экстраполяции планы искомых показателей. Опытным статистическим методом предполагает использование одного из следующих приемов:

- 1) расчет по средней арифметической;
- 2) экстраполяция по убывающей тенденции;
- 3) расчет по ежегодному проценту изменения;
- 4) по среднему значению показателей;
- 5) экспертный.

На ООО «Алина» для составления прогнозного бюджета на период 2009 – 2011 гг. воспользуемся методикой математической аналогии, и опытно статистический метод, по которому будет использоваться прием по среднему значению показателей.

Из изученных и рассчитанных показателей ООО «Алины», можно выделить среднее значение показателей и рассчитать структуру уплачиваемых налогов на 2009 – 2011 гг. (таблица 1).

Таблица 1 - Структура уплачиваемых налогов ООО «Алина» за 2009 – 2011 гг.

Виды налогов	2009 год		2010 год		Отклонение 2007-2006	2011 год		Отклонение 2008-2007
	тыс.руб	в % к итогу	тыс.руб	в % к итогу		тыс.руб	в % к итогу	
Платежи бюджету								
1.	2.	3.	4.	5.	6.	7.	8.	9.
Налог, уплачиваемый в связи с применением УСН	209,340	98,2	219,287	99,5	63,95	2246,761	98,6	21,53
Транспортный налог	0,873	0,48	0,893	0,3	- 0,2	1,097	0,3	- 0,05
Земельный налог	0,8	0,38	0,55	0,2	- 0,28	0,876	0,34	0,326
Водный налог	0,002	0,94	-	-	-	0,002	0,76	0,002
Всего бюджету	216,215		277,686			258,439		

Продолжение таблицы 1

Платежи внебюджетным фондам									
Взносы в пенсионный фонд -бюджет РФ 90%	8,81	3,9	9,6	3,34	0,791	9,5	3,55	-0,1	
- ФФОМС 0,5 %	7,929	0,9	8,64	0,9	0,711	8,55	0,9	-0,09	
-ФОМС 4,5 %	0,044	0,004	0,048	0,005	0,004	0,05	0,005	0	
- ФСС 5 %	0,4	0,05	0,432	0,045	0,032	0,428	0,045	-0,004	
	0,44	0,5	0,48	0,05	0,04	0,475	0,05	-0,005	
Всего внебюджетным фондам	8,81		9,6			9,5			
Итого	225,025		287,286			267,939			

Из таблицы 1 видно, что у ООО «Алина» в 2010 г. по сравнению с 2009 г. возрос объем налоговых издержек на 62,27 тыс. руб., из которых платежи бюджету увеличились на 19,25 тыс. руб. и платежи внебюджетным фондам – на 0,79 тыс. рублей. В 2011 году увеличивались налоговые издержки на 19,35 тыс. рублей из которых бюджету 19,25 тыс. рублей, а внебюджетным 0,1 тыс. рублей.

Спрогнозируем налоговый бюджет ООО «Алина» на 2009-2011 г.г., воспользовавшись данными за исследуемые (отчетные) периоды, так же воспользовавшись методикой математической аналогии.

Если сравнивать исследуемые периоды, то мы можем увидеть, что налоговые издержки в 2006 году равняются 4349,24 тыс. рублей, в 2007 году данный показатель равняется 5771,58 тыс.рублей, а в 2008 году он равняется 5632,11 тыс. рублей, следовательно мы можем сделать вывод о том, что налоговые издержки в 2009 году из сложившейся экономической ситуации в стране упадут, но незначительно в среднем 950 рублей, а выручка от реализации изменится и будет равна 20960 рублей, то и повысится налоговая нагрузка на доходы экономического субъекта и налоговая нагрузка на собственный капитал, так же изменится и налоговая нагрузка на прибыль до налогообложения экономического субъекта, так же изменится налоговая нагрузка в расчете на одного работника экономического субъекта, а все остальные показатели увеличатся не значительно или не изменятся вообще, то налоговое бремя на ООО «Алина» на 2009 год будет равняться значениям представленным в таблице 2.

Таблица 2 - Обобщающие показатели налогового бремени на 2009 год по методике Т.К. Островенко

Наименование показателя	2009	Расчет показателя
Налоговая нагрузка на доходы экономического субъекта	0,22	4682,11/20960
Налоговая нагрузка на собственный капитал	0,74	4682,11/6363
Налоговая нагрузка на прибыль до налогообложения	0,83	4682,11/5643
Налоговая нагрузка на одного работника экономического субъекта	48,62	4682,11/100

Налоговый бюджет на 2009 год на предприятии изменится не значительно, так как деятельность предприятия всегда находится на одном уровне, а если и изменяется, то не значительно, что в целом не влияет на процесс работы и получения прибыли на ООО «Алина». Спрогнозируем налоговый бюджет на 2009 год частных показателей. При исчислении частных показателей на 2009 года мы воспользовались формулами представленными в таблице 3.

Расчет частных показателей показывает, что к 2009 году очень сильно изменится, только налоговая нагрузка на затраты по производству товара (работ, услуг) экономического субъекта остальные же показатели изменятся незначительно.

Таблица 2 - Расчет частных показателей на 2009 год

Наименование показателя	2009	Расчет показателя, рублей
Налоговая нагрузка на затраты по производству товара (работ, услуг) экономического субъекта	2,6	4682,11/(1873)
Налоговая нагрузка на прибыль до налогообложения экономического субъекта	0,8	4682,11/5850
Налоговая нагрузка на чистую прибыль	0,83	4682,11/5630

К 2010 году налоговые издержки увеличатся на 1302,14 рублей и станут равны 5984,25 рублей; выручка от реализации будут равны 23865 рублей, налоговая нагрузка на собственный капитал увеличится и станет равна 7321 рублей. Рассчитаем теперь обобщающие показатели 2010 года по методике Т.К. Островенко (таблица 4).

Таблица 3 - Обобщающие показатели налогового бремени на 2010 год по методике Т.К. Островенко

Наименование показателя	2010	Расчет показателя, рублей
Налоговая нагрузка на доходы экономического субъекта	0,25	5984,25/23865
Налоговая нагрузка на собственный капитал	0,82	5984,25/7321
Налоговая нагрузка на прибыль до налогообложения	1,06	5984,25/5643
Налоговая нагрузка на одного работника экономического субъекта	59,84	5984,25/100

Налоговый бюджет на 2010 год на предприятии изменится в лучшую сторону по сравнению с 2009 годом и приблизится к показателям до кризисного уровня, то есть к показателям до 2008 года, деятельность предприятия всегда находится на одном уровне, а если и изменяется, то не значительно, что в целом не влияет на процесс работы и получения прибыли на ООО «Алина».

Спрогнозируем налоговый бюджет на 2010 год частных показателей из следующих данных: себестоимость реализованных товаров (работ, услуг) будет равна (200); положительный финансовый результат равен 8990, а чистая прибыль экономического субъекта равна 6989 рублей (таблица 5).

Таблица 4 - Расчет частных показателей на 2011 год

Наименование показателя	2010	Расчет показателя, рублей
Налоговая нагрузка на затраты по производству товара (работ, услуг) экономического субъекта	-29,92	5984,25/(200)
Налоговая нагрузка на прибыль до налогообложения экономического субъекта	0,67	5984,25/8990
Налоговая нагрузка на чистую прибыль	0,86	5984,25/6989

Расчет частных показателей показывает, что к 2010 году очень сильно изменится, только налоговая нагрузка на затраты по производству товара (работ, услуг) экономического субъекта остальные же показатели изменятся незначительно (Таблица 6).

Таблица 5 - Обобщающие показатели налогового бремени по методике Т.К. Островенко

Наименование показателя	2011	Расчет показателя, рублей
Налоговая нагрузка на доходы экономического субъекта	0,25	6003,25/23891
Налоговая нагрузка на собственный капитал	0,82	6003,25/7324
Налоговая нагрузка на прибыль до налогообложения	1,06	6003,25/5655
Налоговая нагрузка на одного работника экономического субъекта	60,03	6003,25/100

Налоговый бюджет на 2011 год на предприятии изменится он начинает стабилизироваться, и деятельность предприятия выходит на положительный «курс», в целом деятельность предприятия всегда находится на одном уровне, а если и изменяется, то не значительно, что в целом не влияет на процесс работы и получения прибыли на ООО «Алина». Спрогнозируем налоговый бюджет на 2011 год частных показателей из следующих данных: себестоимость реализованных товаров (работ, услуг) будет равна (3002); положительный финансовый результат равен 9359, а чистая прибыль экономического субъекта равна 7031 рублей (таблица 7).

Таблица 6 - Расчет частных показателей на 2011 год

Наименование показателя	2011	Расчет показателя
Налоговая нагрузка на затраты по производству товара (работ, услуг) экономического субъекта	-1,99	6003,25/(3002)
Налоговая нагрузка на прибыль до налогообложения экономического субъекта	0,64	6003,25/9359
Налоговая нагрузка на чистую прибыль	0,85	6003,25/7031

Расчет частных показателей показывает, что к 2011 году очень сильно приблизятся все показатели к положительному значению, что показывает о том, что деятельность предприятия начала стабилизироваться.

Для сравнительного анализа планируемых и фактических движений по статьям оборотов подсистемы бюджетирования, относящихся к различным сценариям, предназначен отчет «Сравнительный анализ оборотов». Отчет позволяет производить план - факторный анализ исполнения бюджета по балансу, сравнивать плановые и фактические остатки на различные даты [3]. Налоговый бюджет на предприятия на 2009 год составляет плано-экономический отдел пользуясь полученными данными отчетного периода.

Учитывая, что основное направление деятельности ООО «Алина» - оптовая торговля, с учетом приведенных рекомендаций рассчитаем запас финансовой устойчивости (ЗФУ) данного общества, т.е. определим границы его «безубыточной деятельности». Запас финансовой устойчивости и безубыточный объем продаж рассчитаем по формулам :

$$ЗФУ = (В - БРП) / В * 100, \quad (1)$$

где ЗФУ – запас финансовой устойчивости, тыс.руб.;

В – выручка, тыс.руб.;

БРП – безубыточный объем продаж, тыс.руб.

Безубыточный объем продаж определяется следующим образом:

$$БРП = Пз / Мд, \quad (2)$$

где БРП – безубыточный объем продаж

Пд - постоянные затраты в себестоимости реализованной продукции,

Мд - доля маржинального дохода в выручке, тыс.руб.

Таблица 7 - Расчет безубыточного объема продаж и запаса финансовой устойчивости ООО «Алина» на 2009 – 2011 гг.

Показатель	2009г.	2010г.	2011г.
Выручка от реализации продукции за минусом НДС, акцизов и др., тыс.руб.	23297	22587	24597
Прибыль от реализации, тыс. руб.	21204	21908	21808
Полная себестоимость реализованной продукции, тыс.руб.	2093	697	897
Сумма переменных затрат, тыс. руб.	1105	1815	1515
Сумма постоянных затрат, тыс. руб.	988	-1118	-796
Сумма маржинального дохода, тыс. руб.	14428	18087	19087
Доля маржинального дохода, тыс. руб.	0,9288	0,9088	0,9988
Безубыточный объем продаж, тыс.руб.	916	1636	1836
Запас финансовой устойчивости: тыс.руб.	14601	18309	19609
%	94	92	99

Маржинальная прибыль это разность между выручкой (нетто) и прямыми производственными затратами по реализованной продукции.

Как показывает расчет, приведенный в таблице 8 в предшествующем году нужно было реализовать продукции на сумму 916 тыс.руб., чтобы покрыть все постоянные затраты. При такой выручке рентабельность равна нулю. Фактически выручка составила 15533 тыс.руб., что выше критической суммы на 14601 тыс.руб., или на 94%. Это и есть запас финансовой устойчивости, или зона безубыточности ООО «Алина». В отчетном году запас финансовой устойчивости несколько увеличился и составил 18309 тыс.руб.

Проанализировав данные по аналогии и опытно статистической методики, можно сделать вывод о том, что если предприятие будет придерживаться этих же задач, то налоговый бюджет в целом останется без изменений, что в целом является положительным для предприятия и его дальнейшего развития.

## **ЛИТЕРАТУРА**

1. Белостоцкая, В.А. Системный подход к измерению налоговой нагрузки [Текст] / В.А. Белостоцкая // Финансы. - 2003. - №3. - С.36.
2. Злобина, Л.А. Практика оптимизации налоговой нагрузки экономического субъекта [Текст] / Л.А. Злобина, М.М. Стажкова.- М.: Академический проект, 2003. – 105с.
3. Черник, Д.Г. Оптимизация налогообложения [Текст] / Д.Г. Черник, В.П. Морозов. - М.: Проспект, 2002. – 336с.

### **Коростелкин Михаил Михайлович**

Орловский государственный технический университет

302020, г. Орел, Наугорское ш., 40

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

Тел.: 41-98-60

E-mail: buhkor@mail.ru



### **Попова Л.В., Константинов В.А.**

**Бюджетирование на микро- и макроуровне:** учебное пособие. – М.: Дело и Сервис, 2009. – 281 с.

Цель учебного пособия – показать механизм формирования бюджета на микро- и макроуровне.

Бюджетирование представлено, как распределенная система согласованного управления деятельностью подразделений предприятия, когда в начале отчетного периода бюджет может быть показан в виде формального плана, а в завершении отчетного периода бюджет играет роль измерителя.



ДРОЖЖИНА И.А.

**ИНТЕГРИРОВАННАЯ СИСТЕМА НАЛОГОВОГО ПЛАНИРОВАНИЯ И РЕГУЛИРОВАНИЯ В УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОМ ПРОСТРАНСТВЕ**

*Результативность и положительный эффект стабилизации и укрепления экономики определяется грамотным планированием в сфере налогообложения, реальной способностью государственных органов четко реагировать на различные изменения показателей организаций и прогнозировать их дальнейшие изменения, а также способностью сориентировать налогоплательщика на сложившуюся на данном этапе экономическую ситуацию. Конечной целью данного направления государственного регулирования экономики является построение эффективного налогообложения на всех уровнях.*

**Ключевые слова:** налоговое планирование, налоговое регулирование, налоговый процесс

*Productivity and positive effect of stabilisation and economy strengthening is defined by competent planning in sphere of the taxation, real ability of state structures accurately to react to various changes of indicators of the organisations and to predict their further changes, and also ability to orient the tax bearer on the economic situation which has developed at a given stage. An ultimate goal of the given direction of state regulation of economy is construction of the effective taxation at all levels.*

**Key words:** tax planning, tax regulation, tax process

В настоящее время особенно актуальным является создание такого налогового механизма, который бы соответствовал меняющимся экономическим условиям и обеспечивал бы эффективное функционирование налоговых органов. Одним из путей развития в этом направлении является совершенствование организации учетно-аналитической системы. В настоящее время применение учетно-аналитических систем в России начало активно развиваться. Недостаточная изученность проблемы, несмотря на постоянные поиски в сфере факторов роста налогового потенциала и методов государственного регулирования экономики, придает научному анализу проблем применение налоговых учетно-аналитических систем исключительно важное значение и актуальность.

Впервые значительный вклад в исследование проблем теории и методологии формирования учетно-аналитической системы внесла профессор, доктор экономических наук Л.В. Попова, по мнению которой, учетно-аналитическая система представляет собой систему, базирующуюся на бухгалтерской информации, включающей оперативные данные и использующей для экономического анализа статистическую, техническую, социальную и другие виды информации [1]. Поэтому в широком плане учетно-аналитическая система представляет собой сбор, обработку и оценку всех видов информации, потребляемой для принятия управленческих решений на микро- и макроуровнях.

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

Учетная, аналитическая и контрольная функции являются основными составляющими учетно-аналитической системы. Финансовый, управленческий, налоговый учет, анализ и аудит в результате образуются учетно-аналитическую систему с взаимодействующими элементами.

Однако, на наш взгляд, в условиях инновационной экономики необходимо создать интегрированную систему налогового регулирования в учетно-аналитическом пространстве, дополнить налоговый анализ, учет и аудит актуальными новыми составляющими, которые позволят более эффективно и глубоко отражать потребляемую для принятия управленческих решений информационную базу.

Построение, функционирование и планирование развития системы государственных финансов в целом, и налогообложения как её неотъемлемого элемента, в частности, является принципиально важным для государства и экономики процессом. Основой, позволяющей комплексно и последовательно решать важнейшие задачи налогообложения, планирования налоговых поступлений при условии обеспечения социально-экономической эффективности функционирования системы налогообложения, является введение понятия «налоговый процесс» и формулирование основных требований к его организации.

Налоговый процесс – это регламентируемая нормами права часть бюджетного процесса, представляющая собой деятельность органов государственной власти, местного самоуправления и участников налоговых отношений по определению концепции формирования, структуры и объёма доходов; корректировке действующей системы налогов и сборов, содержания объектов налогообложения, состава налогооблагаемой базы и размеров налоговых ставок; формированию налогового законодательства, разработке и исполнению планов мобилизации налоговых поступлений в бюджет и внебюджетные фонды, а также контролю за их исполнением и соблюдением налогового законодательства (рисунок 1).

Целью налогового планирования и для государства, и для хозяйствующего субъекта является определение на каждый период времени экономически обоснованных сумм налогов, поступающих своевременно в соответствующий уровень бюджетной системы РФ. Однако цель микроуровня находится в противоречии с целью макроуровня – получить максимальные налоговые потоки [2].

Основная задача налогового планирования и прогнозирования на уровне государства – экономически обоснованно обеспечить качественные и количественные параметры бюджетных заданий и перспективных программ социально-экономического развития страны. Выполняется данная задача как в расчёте на один финансовый год, так и на более отдалённую перспективу.

Основными задачами налогового планирования и прогнозирования на предприятии являются:

- определение налоговых обязательств предприятия перед государством в плановом периоде по каждому налогу и в общем плане;
- расчет плановой себестоимости продукции;
- разработка финансового плана предприятия;
- минимизация налоговых платежей на предприятии;
- определение тяжести налогового бремени на предприятии в плановом периоде;
- разработка плана социального и экономического развития предприятия.

Налоговое регулирование – система экономических мер, оперативного вмешательства в ход выполнения налоговой части бюджета. Налоговое регулирование вытекает из регулирующей функции налогов. Оно противоречиво, что обусловлено сутью податной системы. С одной стороны, налоговое регулирование нацелено на максимальное обеспечение потребности государства в доходах, предназначенных для осуществления деятельности государства.

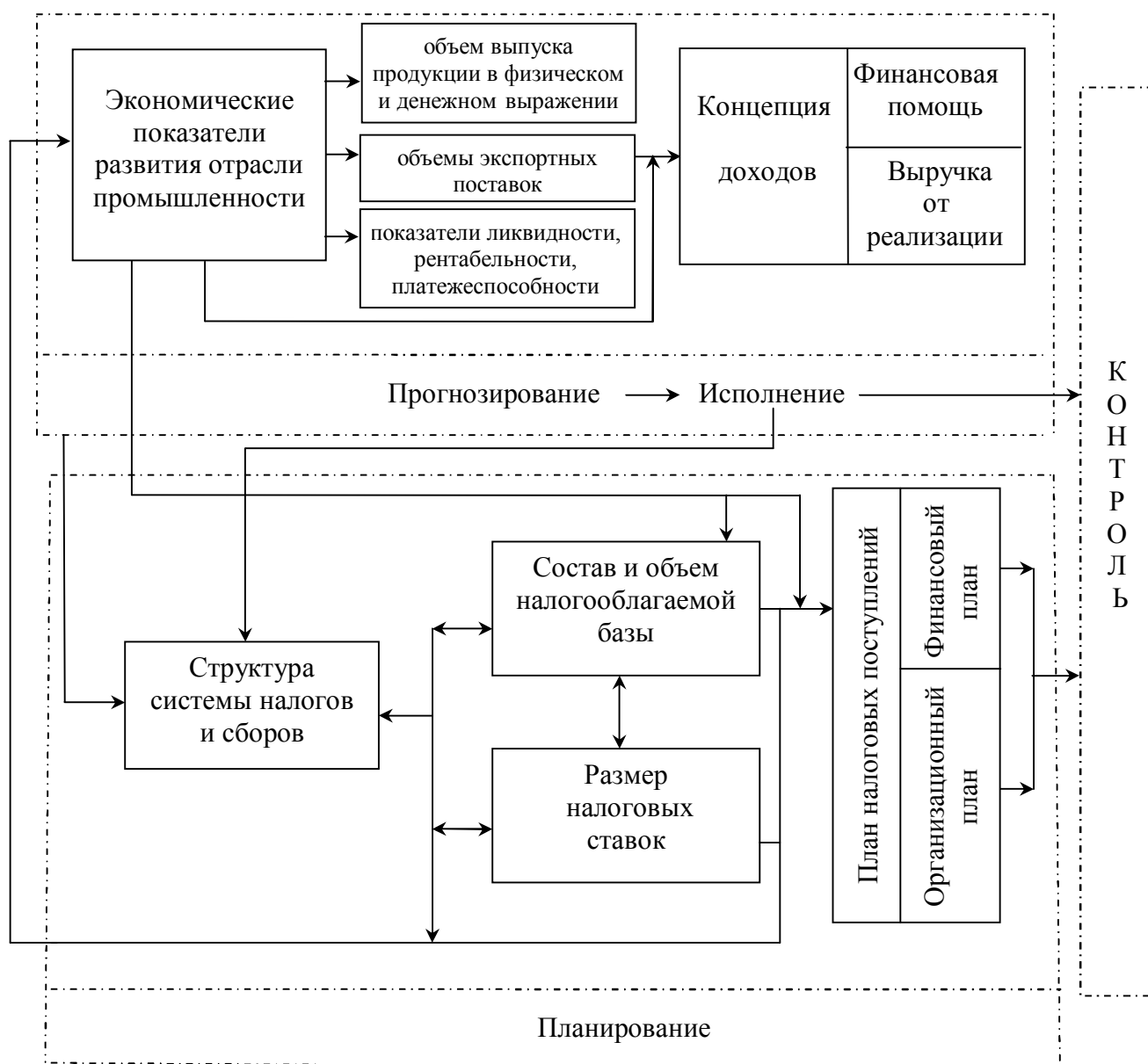


Рисунок 1 – Схема налогового процесса

С другой стороны, налоговое регулирование должно быть направлено на приращение капитала хозяйствующего субъекта и обеспечение роста общественного богатства.

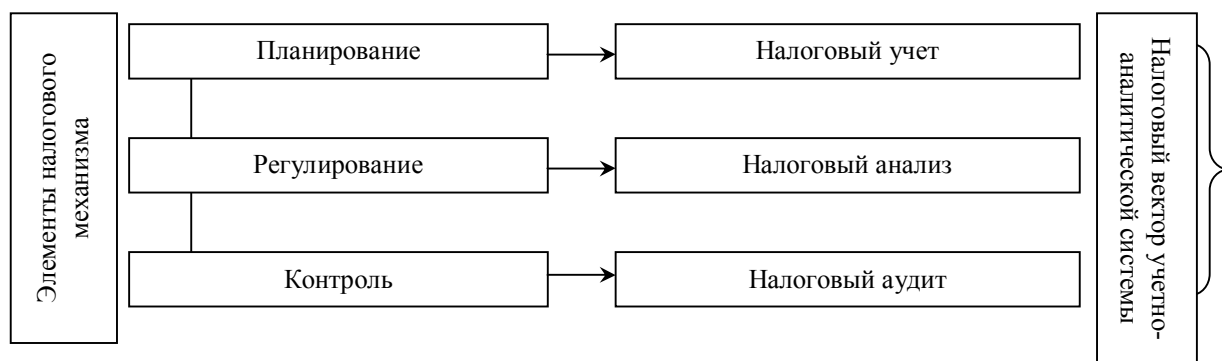
Конечная цель налогового регулирования – уравновесить интересы всех субъектов налоговых отношений: государства и налогоплательщиков.

При решении основных задач налоговой системы можно выделить три этапа:

- планирование;
- исполнение (регулирование);
- контроль за выполнением.

Целесообразно применять показатели планирования в рамках налогового учета, используемые элементы налогового процесса учитывать в налоговом анализе, а контроль производить с помощью налогового аудита (рисунок 2).

По нашему мнению, применение элементов планирования и регулирования в качестве основы налогового учета определит общую цель и для государства, и для хозяйствующего субъекта – расчет на каждый период времени экономически обоснованных сумм налогов, поступающих своевременно в соответствующий уровень бюджетной системы РФ. Однако цель микроуровня находится в противоречии с целью макроуровня – получить максимальные налоговые потоки.



*Рисунок 2 – Интегрирование элементов налогового механизма в рамках учетно-аналитической системы микроуровня*

Поэтому полное раскрытие таких элементов планирования как «структура системы налогов и сборов» и «содержание объектов налогообложения» применительно к налоговому учету позволит минимизировать налоговую базу и сумму налога у налогоплательщика (при этом, не уклоняясь от налогообложения и не попадая под санкции за налоговые правонарушения), а государство получит всегда гарантированные доходы бюджета, уменьшит так же затраты на налоговое администрирование и расходы на проведение дополнительных мероприятий налогового контроля.

Сбор и обработка информационно-аналитических данных на предприятиях позволяет судить о позитивных и негативных проявлениях налогообложения в текущем году, его влияния на темпы инвестирования, структурных сдвигах в отраслях, соотношении доходов территорий, корпораций и граждан. Этот этап является одним из важнейших составляющих налогового процесса и включает в себя более детализированные задачи. Одна из них – налоговый анализ основных экономических показателей развития финансового состояния предприятия, определяемый как размер налоговой нагрузки.

Совокупность значений данных показателей образует фундаментальную базу налогового анализа с одной стороны, и определяет достижимый в течение налогового периода объём налоговых поступлений в разрезе налогового процесса с другой.

Использованию программно-целевого метода контроля в налогообложении в современной экономике в значительной степени способствуют его приложимость, применимость, действенность в условиях практически любой экономической системы. Программы в сфере контроля представляют эффективное средство комплексного, всестороннего решения проблем налогообложения, а с помощью налогового аудита они будут призваны обеспечивать возможность полного охвата всех мер, необходимых для решения проблем и согласования действий по достижению контрольных целей в пространстве и во времени. Документальная структура целевой программы представлена схематически (рисунок 3).

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

Методика расчёта сумм налогов, уплачиваемых в бюджет, ещё не окончательно отработана, но при применении совокупности параметров налогового процесса на предприятии появится та база данных, которая необходима для достоверного моделирования влияния различных факторов на объём налоговых поступлений.

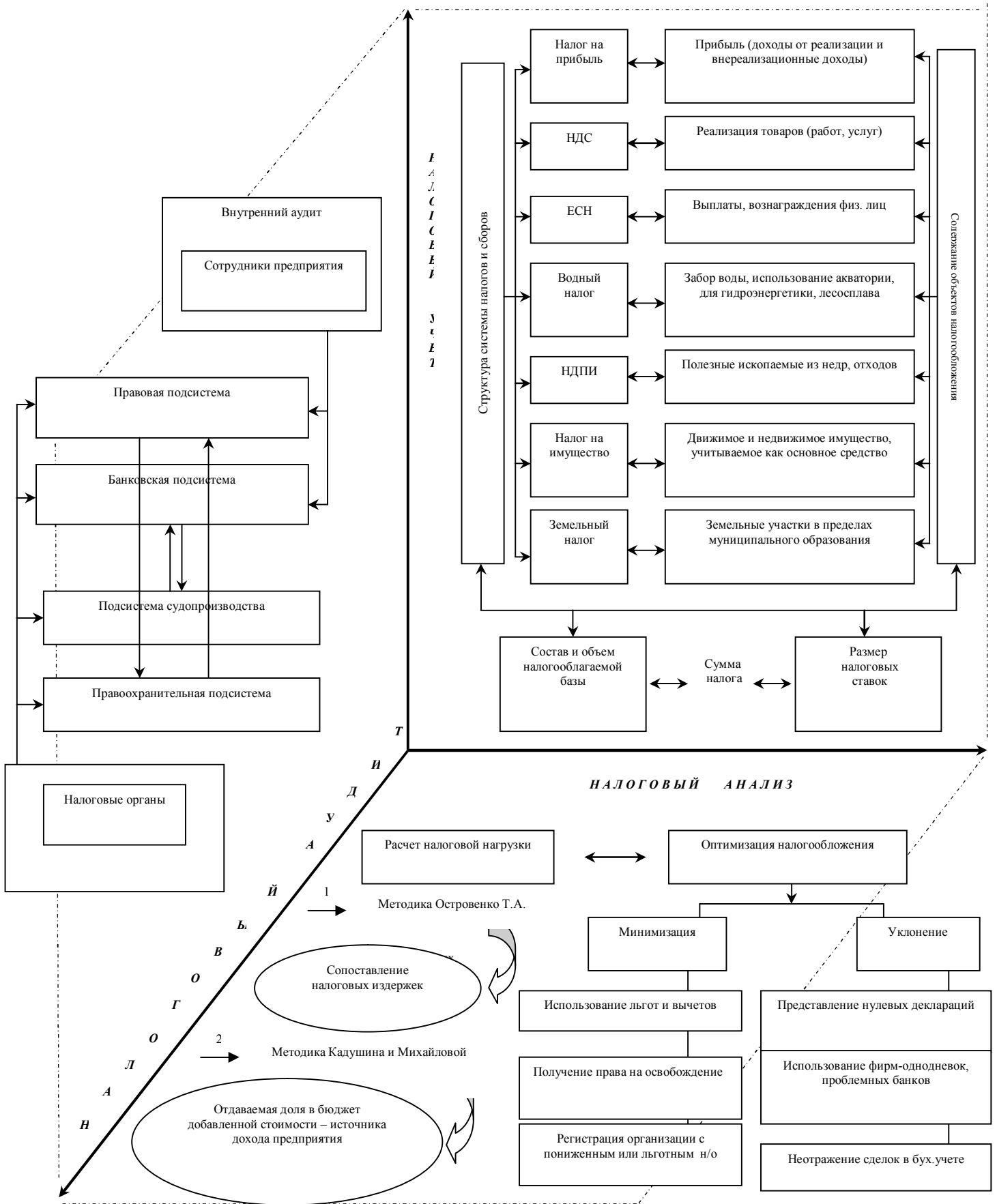


Рисунок 4 - Интегрированная налоговая учетно-аналитическая система

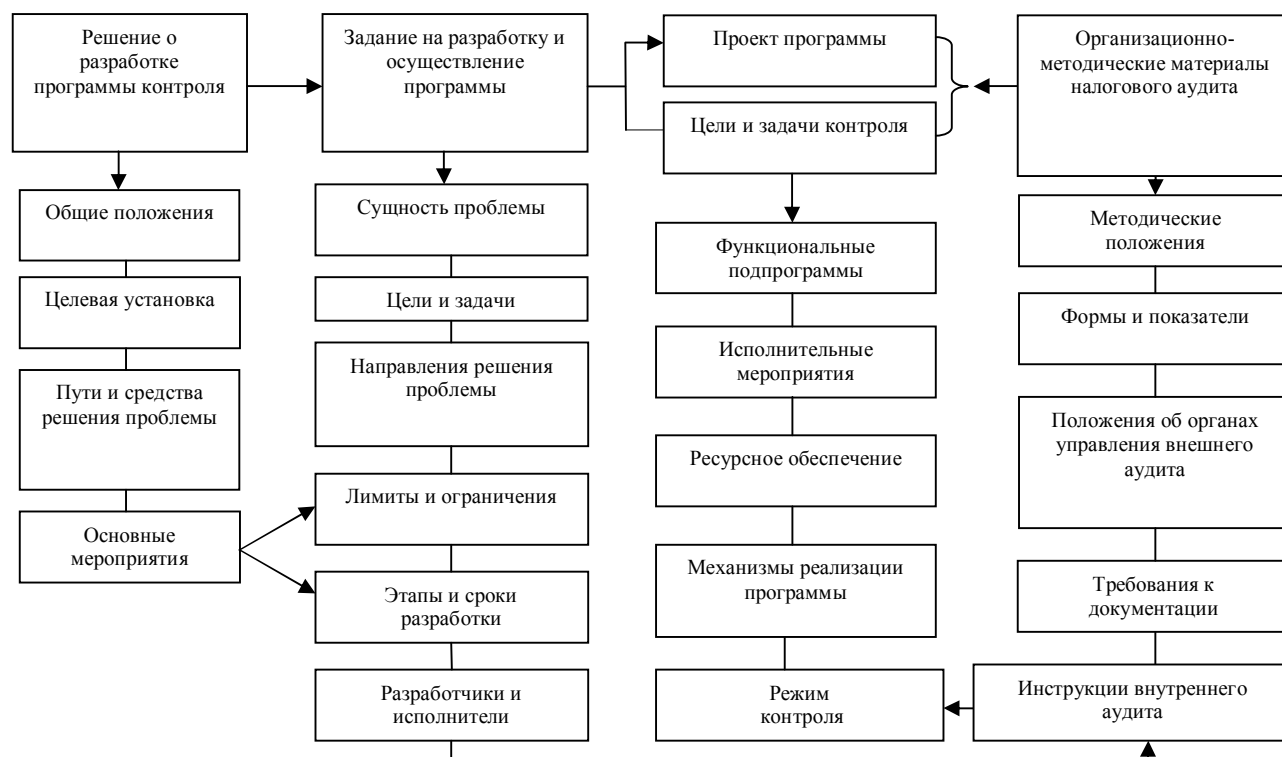


Рисунок 3 – Схема документальной структуры целевой программы

Обычно расхождения являются следствием неточностей в используемой для анализа экономической отчётности, непредвиденных изменений в законодательстве, изменений в системе налогового администрирования и степени соблюдения налогоплательщиками законодательства, других причин экономического, организационного, методического характера, которые будут учитываться интегрированной налоговой системой. В целом, используя основные параметры налогового процесса – планирование, исполнение и контроль, создается новая интегрированная налоговая учетно-аналитическая система, которая так важна и необходима в условиях инновационной экономики (рисунок 4).

## ЛИТЕРАТУРА

1. Попова, Л.В. Основные теоретические принципы учетно-аналитической системы [Текст] / Л.В. Попова, Б.Г. Маслов, И.А. Маслова // Финансовый менеджмент. – 2003. – №5.
2. Дрожжина, И.А. Реализация инструментария налогового администрирования на муниципальном уровне [Текст] / И.А. Дрожжина // Управленческий учет. – 2009. - №11.

**Дрожжина Ирина Алексеевна**

Орловский государственный технический университет

302020, г. Орел, Наугорское ш., 40

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

Тел.: 41-98-60

E-mail: cakyra\_04@mail.ru

ЗЛОБИНА Л.Е.

## ТЕОРЕТИЧЕСКАЯ МОДЕЛЬ КРЕДИТНО-СБЫТОВОГО МЕХАНИЗМА ПОДДЕРЖКИ АПК

*В статье автором рассматриваются особенности формирования и принципы эффективного функционирования кредитно-сбытового механизма поддержки АПК.*

**Ключевые слова:** кредитно-сбытовой механизм, предприятия АПК, поддержка агропромышленного комплекса

*In the article the author considers features of formation and principles of effective functioning of the credit-marketing mechanism of support of agrarian and industrial complex.*

**Key words:** the credit-marketing mechanism, the agrarian and industrial complex enterprises, agriculture support

Формирование адекватной рыночным отношениям системы кредитования в АПК возможно лишь при совместных усилиях государства, финансово-кредитных учреждений и самих организаций.

С начала реформ кредитно-финансовая система АПК РФ прошла несколько этапов развития.

Самый первый этап развития - это кредитование АПК через Агропромбанк, который использовал для кредитования села централизованные ресурсы государства.

Во второй половине 90-х годов основу системы составлял Фонд льготного кредитования АПК, агентами которого были 12 коммерческих банков, определенных Минфином России на основе конкурса.

С 1998 г. введена и развивается система субсидирования процентных ставок по краткосрочным и среднесрочным кредитам, которая является наиболее эффективной и создает основную базу кредитно-финансовой системы.

С начала 2000 года начинается подготовительный этап создания системообразующего банка в АПК, ОАО «Россельхозбанк».

Фундаментом для сельхозпроизводителя как были, так и остаются собственные средства. В общем объеме финансовых ресурсов, которые имеют сегодня сельхозпроизводители, они составляют около 63%, кроме этого средства из федерального бюджета субъектов РФ, кредиты банков с субсидированием и без, лизинг, займы сельских кредитных кооперативов и различные товарные кредиты, которые дают операторы продовольственного рынка сельскохозяйственным товаропроизводителям.

Однако далеко не каждый производитель имеет реальную возможность при наличии банковских ресурсов получить кредит по схеме субсидирования процентных ставок.

Значительная роль в стабилизации финансового состояния товаропроизводителей АПК отводится банковской системе. Сельское хозяйство как особая отрасль материального производства требует специфического подхода к финансово-кредитному обслуживанию.

Острый недостаток оборотных средств, высокая капиталоемкость и относительно низкая фондоотдача, несовпадение со временем периода затрат и получения средств в сельскохозяйственных организациях следующие негативные последствия:

- использование чрезмерно высокой доли получаемой прибыли для формирования оборотных средств;
- отсутствие средств для расчетов с поставщиками и как следствие этого, рост взаимных неплатежей;
- сокращение налоговых поступлений, рост недоимки и задолженности бюджета по платежам организаций.

Эффективная финансовая деятельность предприятия невозможна без постоянного привлечения заемных средств, поскольку использование заемного капитала позволяет

существенно расширить объем хозяйственной деятельности предприятия, обеспечить более эффективное использование собственного капитала, ускорить формирование различных целевых фондов, а в конечном счете - повысить рыночную стоимость предприятия.

Основу любого бизнеса составляет собственный капитал, но для сельскохозяйственных предприятий большое значение имеет объем используемых заемных средств. Это объясняется, прежде всего, спецификой отрасли: сезонностью, затратными механизмами, особенностью формирования основных и оборотных фондов и др.

Управление привлеченным капиталом и эффективное использование заемных средств формирует кредитный механизм предприятия. Однако следует отметить, что при определении его сущности среди ученых-экономистов отсутствует единство мнений.

Кредитный механизм в финансово-кредитном словаре определен как механизм управления кредитными отношениями, включающими планирование кредита, механизмы кредитования, организации, контроля и стимулирования на основе возвратности и платности. Он представляет собой систему связей по аккумуляции и мобилизации денежного капитала между кредитными институтами и секторами экономик [6].

Профессор Лаврушин О.И. характеризует кредитный механизм как систему, базирующуюся на трех «китах»: субъекте кредита, обеспечении кредита и объекте кредита, которые определяют ее эффективность [1].

Д.э.н. Тавасиев А.М., к.э.н. Масленченков Ю.С. рассматривают кредитный механизм как совокупность отношений между банком как кредитором и его заемщиком по поводу [2]:

- предоставления заемщику определенной суммы денег для целевого использования;
- их своевременного возврата;
- получения от заемщика платы за пользование предоставленными в его распоряжение средствами.

Кредитный механизм в сельском хозяйстве должен учитывать все особенности, свойственные отрасли. Проф. Лишанский М.Л., к.э.н. Маслова И.Б. при определении сущности кредитного механизма в АПК разделяли точку зрения д.э.н. Тавасиева А.М., т.е. сращивали кредитный механизм с кредитным процессом [5].

По мнению к.э.н. М.М. Коробейникова, кредитный механизм в отраслях АПК можно представить «...как организованное множество различных связанных между собой элементов процесса кредитования или определенную совокупность методов по рациональному использованию основного и оборотного капитала предприятий и ссудного капитала банков, условий использования и погашение заемных средств и банковских ссуд» [4].

Современные механизмы реализации кредитной политики в сельском хозяйстве представляются как механизмы, способствующие обеспечению сбалансированности кредитного портфеля по доходности и рискам, а также выполнению намеченных государством программ реформирования и развития АПК, повышению эффективности производства сельскохозяйственной продукции и продуктов её переработки, структурной перестройке и адаптации сельскохозяйственных товаропроизводителей к рыночным условиям, поддержке стратегически важных производств и объектов.

«Россельхозбанк» за годы своей работы доказал, что он необходим как банк системообразующий. До 2003 г. банк кредитовал только оборотные средства предприятий, инвестиционного кредитования, по сути, не было. В 2004 г. инвестиционный портфель банка составлял уже более 20%. В 2005 г. Наблюдательный совет ОАО «Россельхозбанк» принял решение о размещении второго облигационного займа объемом 7 млрд руб. Средства, привлеченные в рамках размещения ценных бумаг данного выпуска, были направлены на кредитование предприятий реального сектора экономики, в первую очередь структур агропромышленного комплекса. Основными кредитными продуктами, фондируемыми за счет выпуска ценных бумаг, стали проектное финансирование, среднесрочное кредитование, кредитование крестьянских фермерских и личных подсобных хозяйств [7].



В 2008 г. Инвестиционные кредиты в корпоративном портфеле ОАО «Россельхозбанк» превысили 176 млрд. рублей.

Сейчас на базе ОАО «Россельхозбанк» активно работают программы по замене и обновлению техники, по развитию птицеводства и свиноводства. В частности, есть программа «20/80», согласно которой банк выдает хозяйству 80% от требуемой суммы на приобретение племенного скота, который одновременно выступает в роли необходимого банку залога. Что касается самоходных машин, то там используется схема «10/90», в которой 10% - средства предприятий, а 90% - кредит. Вся приобретаемая техника идет в качестве залога по кредиту, страхуется, а возврат хозяйства должны произвести в течение 5 лет.

Нормальному функционированию агропромышленного комплекса стали препятствовать слабая инфраструктура рынков, отсутствие эффективных систем их регулирования, наличие межрегиональных торговых барьеров, искусственное сдерживание цен администрациями регионов. В силу неразвитости рыночной инфраструктуры до сих пор не обеспечивается нормальная связь между производителями продовольствия, ограничивается возможность сбыта продуктов отечественными сельхозтоваропроизводителями по приемлемым ценам. Негативное влияние на развитие рынка продовольствия оказывают межрегиональные торговые барьеры, затрудняющие доступ на него товаропроизводителям. Ограничения на вывоз снизили уровень конкуренции, привели к падению цен на рынках регионов нетто-экспортеров продовольствия и соответствующему росту цен в регионах нетто-импортерах, что привело к сокращению спроса [3].

Сельскохозяйственные товаропроизводители в условиях рынка самостоятельно реализуют свою продукцию и сами покупают средства производства, им необходим аграрный рынок и его инфраструктура, состоящая из множества предприятий и служб.

Исследуя проблему организации сбыта продукции агропромышленного комплекса необходимо учитывать многоаспектность данного процесса. В этом случае есть потребность в рассмотрении проблем государственного регулирования, увязанных с необходимостью формирования в АПК рыночной инфраструктуры сбыта, и реализацией мер, поддерживающих продовольственную безопасность страны и ее регионов, в совокупности с проблемами формирования эффективной системы управления сбытом на уровне предприятия и комплексом финансово-кредитных рычагов поддержки аграрного производства.

Анализ проблем сбыта сельскохозяйственной продукции должен осуществляться не только в отношении непосредственных производителей, но и других субъектов АПК. Это определяется, прежде всего, спецификой самой отрасли, реализации продукции которой предшествует еще ряд производственных стадий по ее переработке, а также соответствующая последовательность промежуточных сделок. В частности, это относится к хранению, заготовке и переработке сельскохозяйственной продукции.

Вышеприведенные положения относительно специфики поставленной задачи обуславливают сложность последующего анализа, его обширность по степени охвата проблем, нуждающихся в рассмотрении, которые могут на первый взгляд показаться не связанными между собой. Однако специфика отрасли, современное ее состояние, противоречивость и неоднозначность, с позиции исследования сегодняшнего состояния, исторических этапов ее развития, приводят к необходимости рассмотрения всего спектра проблем АПК в том числе и сбытовых, в системе, в единстве образующих ее элементов, принадлежащих к разным подсистемам экономики.

Успешное решение сбытовых проблем лежит как в области повышения эффективности всего сельскохозяйственного производства, зависящего в свою очередь от эффективности самого управления, так и в области решения многочисленных проблем общеэкономического характера, в частности, выработки новых подходов к регулированию

развития аграрного рынка в условиях ярко выраженной неустойчивой экономической динамики.

Формирование кредитно-сбытового механизма (рисунок 1) поддержки АПК должно стать переход к качественно новой оценке народно-хозяйственной значимости отрасли в современной социально-ориентированной рыночной экономике, закрепление принципиальных целеустановок государства на совершенствование системы кредитования, обеспечивающей реализацию сельским хозяйством экономических, социальных, экологических и политических функций. Кредитно-сбытовой механизм поддержки АПК представляет собой комплекс, субъекты которого осуществляют процессы аккумуляции и распределения финансовых ресурсов, формирования и движения капитала между хозяйственными субъектами и сферами и подсистемами АПК с целью обеспечения непрерывности агропромышленного производства. При этом сущность и основная цель кредитно-сбытового механизма в сельском хозяйстве будут определяться его направленностью на развитие финансово-кредитных и сбытовых отношений, обеспечивающих необходимые материальные и социальные условия жизнедеятельности сельхозтоваропроизводителей.

В качестве положений, взятых за основу формирования кредитно-сбытового механизма поддержки АПК, выделим следующие:

- многофункциональность сельской местности, требующий кроме учета продовольственной функции ряда других: социально-демографической, экологической, рекреационной и др.;

- формирование смешанного типа аграрной экономики, функционирующей на основе государственной, индивидуальной частной и коллективной собственности с тем, чтобы добиться направленного их действия и обеспечить устойчивое развитие региона;

- необходимость концентрации имеющихся кредитных ресурсов на направлениях, обеспечивающих максимальную отдачу от вложенных средств, исходя из критериев экономической и социальной эффективности;

- необходимость кредитной поддержки сельского хозяйства в размерах, обеспечивающих условия для функционирования отрасли в режиме расширенного воспроизводства;

- необходимость дифференциации механизмов кредитования по типам предприятий, выделенным с учетом уровня их финансово-экономического состояния и типам сельских территорий.

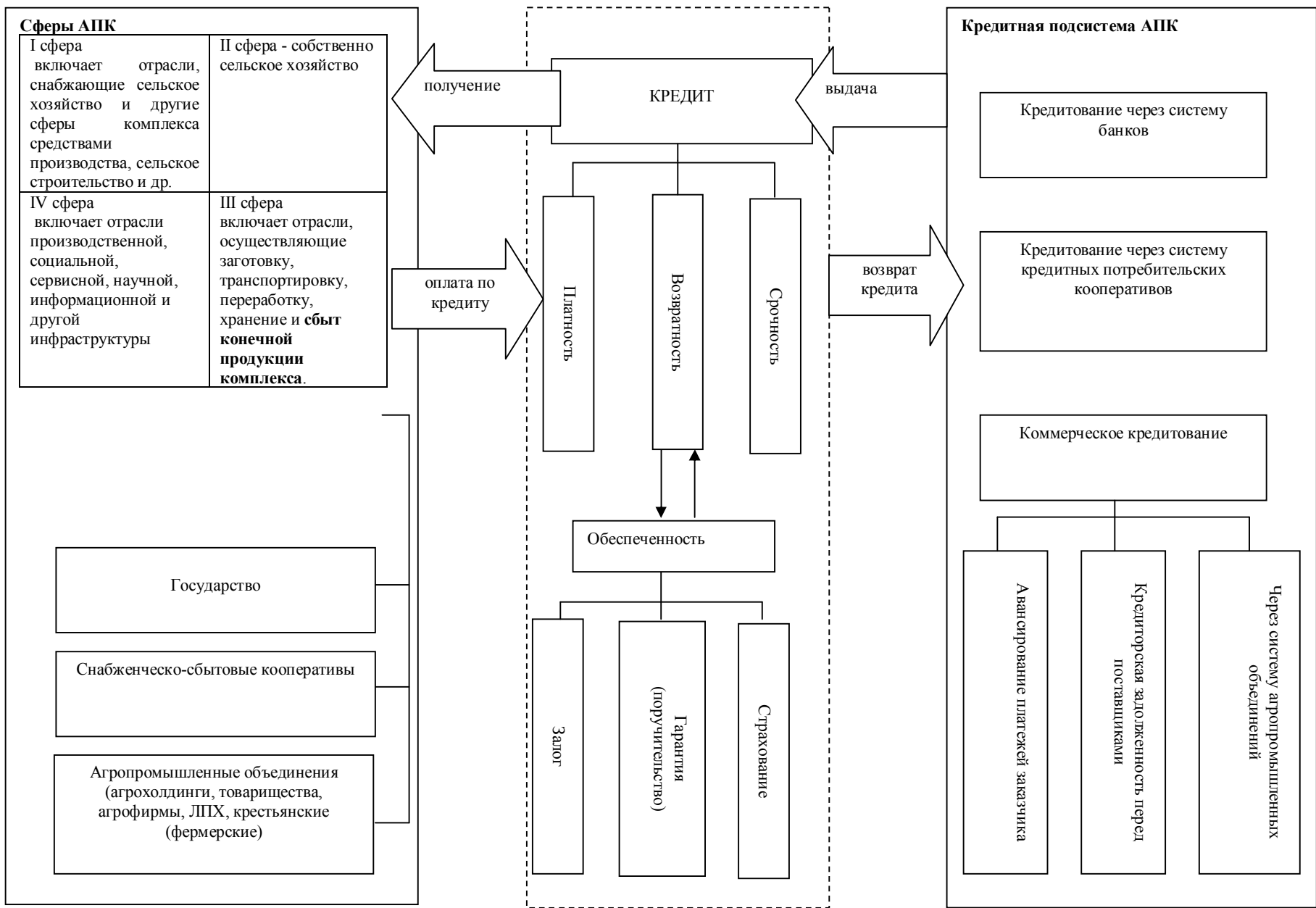
Необходимо определить специфические принципы кредитно-сбытового механизма поддержки АПК, лежащие в основе его формирования. Специфические принципы представляют собой основные правила разработки конкретных способов организации кредитных и сбытовых отношений, обусловленные особенностями функционирования финансов, кредита и сбыта в аграрной сфере. Эффективность кредитно-сбытового механизма поддержки АПК проявляется только в том случае, если он построен с учетом указанных принципов и обеспечивает их реализацию на практике.

1. Принцип устойчивости. Предполагает наличие обязательств государства, обеспечивающих стабильность функционирования кредитно-сбытового механизма поддержки АПК как необходимого элемента института поддержки отрасли.

2. Принцип адресности и целевого характера. Означает, что кредитная поддержка оказывается непосредственно сельхозпроизводителям с указанием направлений использования средств на финансирование конкретных целей. При этом не допускается получение привлеченных и государственных средств на эти цели посредническими организациями.

3. Принцип гарантированности. Данный принцип определяет границы функционирования кредитно-сбытового механизма поддержки АПК, которые должны охватывать всех субъектов предпринимательской (в том числе несельскохозяйственной) деятельности в аграрном секторе экономики.

Рисунок 1 – Кредитно-сбытовой механизм АПК



4. Принцип равнодоступности. Хозяйства всех категорий, включая крестьянские (фермерские) и хозяйства населения, независимо от степени товарности имеют равные права на кредитную поддержку.

Кредитно-сбытовой механизм поддержки АПК может называться таковым и содействовать прогрессу в отрасли, если его цели связаны с задачами восстановления и развития аграрной сферы, создания эффективного аграрного рынка и его инфраструктуры и только на этой основе - достижение целей функционирования кредитора как ликвидного коммерческого предприятия.

Кредитно-сбытовой механизм поддержки АПК может успешно функционировать только в том случае, если пользователи кредита - сельские товаропроизводители получают доходы на таком уровне, который обеспечивает расширенное воспроизводство требуемыми темпами. Поэтому совершенствование Кредитно-сбытовой механизма поддержки АПК зависит от результативности других приемов повышения эффективности агропромышленного производства.

## ЛИТЕРАТУРА

1. Банковское дело [Текст] / Под ред. Лаврушина О.И. – М.: Финансы и статистика, 2000.
2. Банковское дело: управление и технологии [Текст] / Под ред. Тавасиева А.М. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2001.
3. Концепция развития аграрной науки и научного обеспечения агропромышленного комплекса Российской Федерации на период до 2025 года [Электронный ресурс] (утв. приказом Минсельхоза РФ от 25 июня 2007 г. № 342)
4. Коробейников, М.М. Инвестиции – основной фактор долгосрочного финансирования [Текст] / М.М. Коробейников // Экономист. - 2001. - №5.
5. Лишанский, М.Л. Краткосрочное кредитование сельскохозяйственных предприятий [Текст] / М.Л. Лишанский, И.Б. Маслова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2000
6. Финансово-кредитный словарь. В 3-х т. Т.П. – К-П [Текст] / Под ред. Гарбузова В.Ф. – М.: Финансы и статистика, 1994. 512 с.
7. <http://www.rshb.ru>

### **Злобина Людмила Евгеньевна**

Орловский государственный технический университет

302020, г. Орел, Наугорское ш., 40

Аспирант

Тел.: (4862) 41-95-35

E-mail: [orelbuin@yahoo.ru](mailto:orelbuin@yahoo.ru)



### **Попова Л.В., Маслова И.А.**

**Учет и анализ банкротств:** учебное пособие. – М.: Дело и Сервис, 2009.

#### **Гриф УМО**

Учебное пособие содержит теоретический материал для проведения лекционных занятий, указания по проведению практических занятий по дисциплине «Учет и анализ банкротств», тестовые задания, тематику теоретических вопросов и практические задачи.

Данное издание служит учебным пособием для студентов, аспирантов и преподавателей по специальности 080109 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», а также других экономических направлений.

ПИЛИПЕНКО В.А.

## АНАЛИЗ КАТЕГОРИАЛЬНОГО АППАРАТА НАЛОГОВОГО ПЛАНИРОВАНИЯ И ПРОГНОЗИРОВАНИЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

*Изменения в экономическом развитии агропромышленного комплекса России привели к объективной необходимости совершенствования организационного механизма функционирования сельскохозяйственных организаций, и в частности их налоговой политики. Результаты деятельности сельскохозяйственной организации зависят от наличия и эффективности использования финансовых ресурсов, обеспечивающих жизнедеятельность предприятия, методов и способов оптимизации налогообложения. В связи с этим возрастает роль и значение налогового планирования и прогнозирования на уровне хозяйствующего субъекта.*

**Ключевые слова:** сельское хозяйство, налоговое планирование, налоговый анализ, налоговая оптимизация

*Changes in economic development of agriculture of Russia have led to objective necessity of perfection of the organizational mechanism of functioning of the agricultural organisations, and in particular their tax policy. Results of activity of the agricultural organisation depend on presence and efficiency of use of the financial resources providing ability to live of the enterprise, methods and ways of optimisation of the taxation. In this connection the role and value of tax planning and forecasting at level of the managing subject increases.*

**Key words:** agriculture, tax planning, the tax analysis, tax optimisation

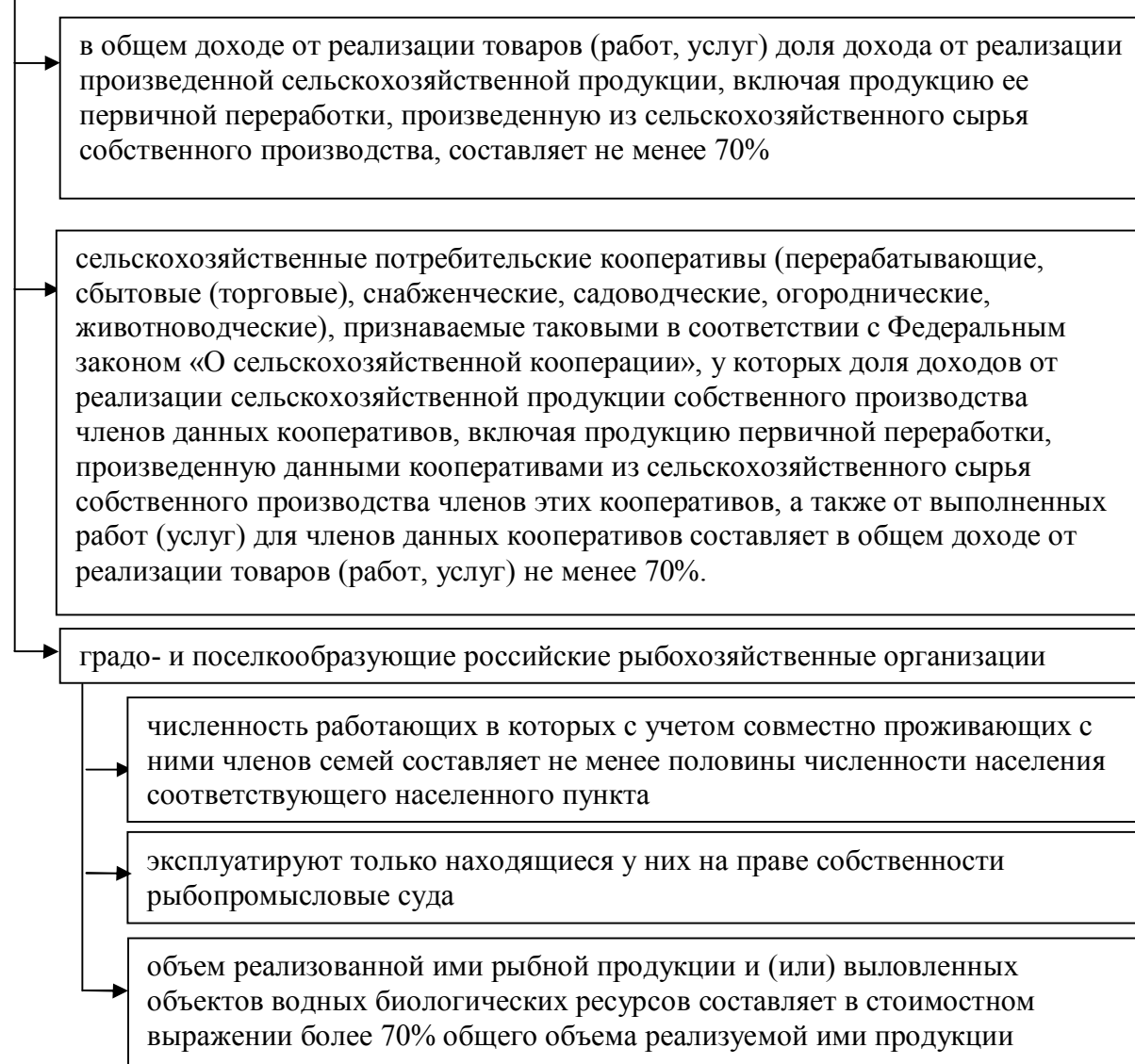
Сельское хозяйство – отрасль материального производства, направленная на обеспечение населения продовольствием (пищей, едой) и получение сырья для ряда отраслей промышленности. В законодательстве Российской Федерации нет чётко сформулированного понятия «сельское хозяйство», в ОКВЭД указаны виды деятельности, которые относятся к сельскому хозяйству, но не даётся определение этого понятия.

Согласно ОКОНХ к сельскому хозяйству относятся растениеводство и животноводство, рыбоводство, охота, пушной промысел и разведение дичи, а также рыболовецкие артели (колхозы) по вылову рыбы и других водных биоресурсов. В отрасль «Сельское хозяйство» включены также организации, обслуживающие сельское хозяйство, – по эксплуатации ирригационных и мелиоративных систем, сельскохозяйственного водоснабжения, ветеринарного обслуживания, станции (отряды, пункты) по защите растений и зеленых насаждений от болезней и вредителей, карантинные инспекции, агрохимические лаборатории и другие.

В Федеральном законе «О развитии сельского хозяйства» от 29.12.2006 года под сельскохозяйственным производством понимается совокупность видов экономической деятельности по выращиванию, производству и переработке соответственно сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия, в том числе оказание соответствующих услуг [1].

Согласно ст. 346.2 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ) к налогоплательщикам единого сельскохозяйственного налога относятся «организации и индивидуальные предприниматели, производящие сельскохозяйственную продукцию, осуществляющие ее первичную и последующую (промышленную) переработку (в том числе на арендованных основных средствах) и реализующие эту продукцию». Существует ряд ограничений, со стороны Налогового кодекса Российской Федерации, при определении сельскохозяйственных товаропроизводителей (рисунок 1).

**ОГРАНИЧЕНИЯ ОТНЕСЕНИЯ К СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫМ ТОВАРОПРОИЗВОДИТЕЛЯМ**



*Рисунок 1 – Критерии отнесения к сельскохозяйственным товаропроизводителям*

Стандарт МСФО 41 дает определение сельскохозяйственной деятельности, отличное от тех, которые уже известны. Это новое определение меняет представление о сельскохозяйственной деятельности и тесно связано с понятием справедливой стоимости. Параграф 5 МСФО 41 определяет сельскохозяйственную деятельность как «управление экономической единицей биотрансформацией биологических активов в целях реализации, получения сельскохозяйственной продукции или производства дополнительных биологических активов»:

– управление означает, что человеческое вмешательство при биотрансформации создает добавленную стоимость или позволяет в процессе осуществляемых действий влиять на биологические активы или окружающую их среду. Этот элемент является главным в определении сельскохозяйственной деятельности. Так, лов рыбы в морях не является сельскохозяйственной деятельностью, поскольку вмешательство человека не отражается на развитии рыбы (в отличие от рыбоводства);

– понятие «экономическая единица», используемое во французской версии стандарта (JOUE от 13.10.2003 г.), является переводом английского слова «предприятие». При этом имеется в виду любая организация, цель которой состоит в продаже благ и услуг с поиском выгод;

– биотрансформация состоит из процессов роста, дегенерации, производства продукции и воспроизводства, в результате которых в биологическом активе происходят качественные или количественные изменения. Когда животное или растение перестают быть живыми, по определению стандарта, речь уже не будет идти о биологическом активе и трансформациях, касающихся сельскохозяйственной деятельности;

– цель сельскохозяйственной деятельности – трансформация продукции, полученной от биологических активов, в сельскохозяйственную продукцию или в другие биологические активы. Некоторые биологические активы, собранные один раз, становятся затем сельскохозяйственной продукцией (например, плоды, собранные с фруктовых деревьев), другие остаются биологическими активами (утенок, ставший уткой, готовой к откармливанию; выращенный теленок, готовый к откорму) [2].

На наш взгляд, в данном определении важны два момента:

– управление: необходимо обязательное человеческое вмешательство в развитие биологического актива;

– сельскохозяйственная деятельность касается только трансформации живого организма (животных или растений).

В экономической практике отсутствует единое мнение по классификации видов, форм и методов налогового планирования. Представим анализ определений налогового планирования в таблице 1.

Таблица 1 – Определения налогового планирования

Автор	Определение	Недостатки
Д.Г. Черник	Право налогоплательщика использовать все не запрещенные законом способы и средства, пути и методы для минимизации налоговых обязательств	Налоговое планирование рассматривается только как минимизация налоговых обязательств
И.Н. Соловьев	Реализация закрепленного в п. 7 ст. 3 НК РФ положения о том, что все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика, осуществляемая посредством специфических форм планирования деятельности, найма рабочей силы и размещения финансовых средств налогоплательщика с целью максимального снижения возникающих при этом налоговых обязательств	Налоговое планирование рассматривается как реализация принципа, закреплённого в налоговом кодексе, при этом не учитывается налоговое прогнозирование и налоговый анализ
О. Стороженко	Выработка оптимальных решений в процессе управленческой деятельности с целью достижения наиболее выгодной для хозяйствующего субъекта величины налоговой базы по основным значимым налогам	Не рассмотрены составляющие налогового планирования, не определена его цель
Т.Ю. Сергеева	Деятельность, реализуемую налогоплательщиком с целью снижения налоговых выплат	Понятие налогового планирования гораздо шире, не определена цель
Налоговый толковый словарь	Выбор налогоплательщиком варианта ведения финансово-хозяйственной деятельности, управления его средствами и обязательствами с целью максимального сокращения возникающих при этом налоговых обязательств	Не определена цель, налоговое планирование сводится к сокращению налоговых обязательств

Как видно из приведенной подборки мнений, специфика налогового планирования определяется спецификой объекта и субъекта налоговых операций, особенностями систем и методов налогообложения, вариантами учетной и договорной политики и др.

На наш взгляд, налоговое планирование на уровне хозяйствующего субъекта – это неотъемлемая часть управления его финансово-хозяйственной деятельностью в рамках единой стратегии его экономического развития, представляющая собой процесс системного использования оптимальных законных способов и методов налоговой оптимизации, налогового анализа и налогового прогнозирования для достижения целей финансово-хозяйственной деятельности предприятия.

Таким образом, налоговое планирование можно определить как совокупность плановых действий, направленных на увеличение финансовых ресурсов хозяйствующего субъекта, регулирующих величину и структуру налоговой базы, воздействующих на эффективность управленческих решений и обеспечивающих своевременные расчеты с бюджетом по действующему законодательству. Налоговое планирование состоит из нескольких составляющих (рисунок 2).

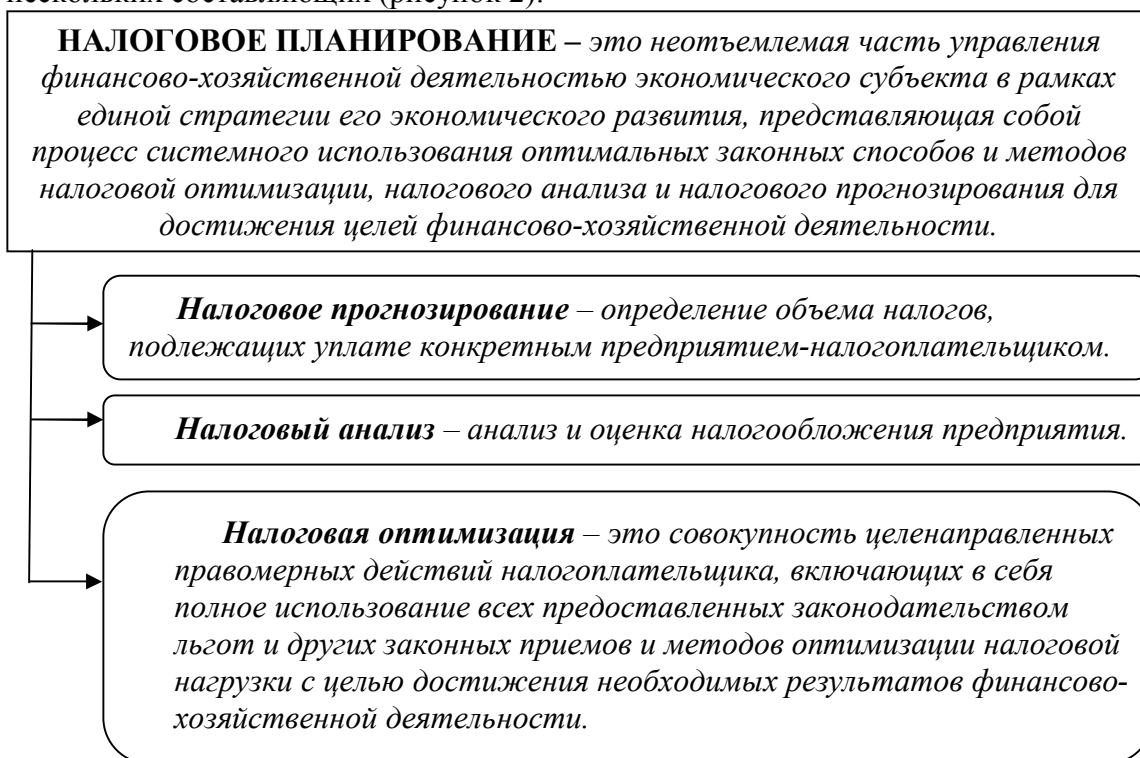


Рисунок 2 – Составляющие налогового планирования

Налоговое планирование является первичным понятием, оно включает в себя налоговую оптимизацию, налоговый анализ и налоговое прогнозирование. В свою очередь все части налогового планирования взаимодействуют между собой и образуют единую систему. В экономической практике отсутствует единое мнение по поводу определения оптимизации налогообложения (таблица 2).

Приведенные выше различные толкования налоговой оптимизации позволяют выделить общие признаки данного явления, к которым относятся: деятельность; комплексность; осознанность и целевая направленность; правомерность; использование специальных способов; специальный субъект.

Налоговая оптимизация представляет собой определенную деятельность, которая может выражаться как в активных действиях, так и в бездействии. Данная деятельность непосредственно связана с налогообложением и либо вовсе не влечет наступления налоговых обязанностей, либо влечет возникновение налоговой обязанности в минимально возможном размере. В первом случае не наступают юридические факты, влекущие возникновение отношений по уплате налогов, а во втором – наступают, но размер налога, подлежащего уплате в бюджеты, является минимально возможным.



Таблица 2 – Анализ определения «налоговая оптимизация»

Автор	Определение	Недостатки
Н.Р. Тупанчески	Сознательное и намеренное использование ситуации, не предусмотренной законодательными постановлениями, с целью избежания или снижения налогообложения	Не учитываются все возможные методы оптимизации налогообложения
А.В. Брызгалин	Такая организация деятельности предприятия, при которой налоговые платежи сводятся к минимуму на законных основаниях, без нарушения налогового или уголовного законодательства	Налоговая оптимизация сводится к уменьшению налоговых платежей без нарушения действующего законодательства
И.И. Кучеров	Уменьшение размера налоговых обязанностей посредством целенаправленных действий налогоплательщика, включающих в себя полное использование всех предоставленных законодательством льгот, налоговых освобождений и других законных приемов и способов	Не учитывает достижение целей финансово-хозяйственной деятельности
А.В. Тильдиков	Оптимизация налогообложения представляет собой минимизацию налоговых платежей, выполняемую в рамках действующего законодательства	Не учитывает достижение целей финансово-хозяйственной деятельности
Ж.С. Фомина	Процесс, связанный с достижением определенных пропорций всех финансовых аспектов сделки или проекта	Не учитывает снижение совокупной налоговой нагрузки
Постановление Конституционного Суда РФ от 27 мая 2003 г. N 9-П	Действия налогоплательщиков которые, хотя и имеют своим следствием неуплату налога или уменьшение его суммы, заключаются в использовании предоставленных государством прав, связанных с освобождением на законном основании от уплаты налога или с выбором наиболее выгодных форм предпринимательской деятельности и соответственно оптимального вида платежа	Не учитывает достижение целей финансово-хозяйственной деятельности

Только деятельность, связанная с уменьшением налоговых платежей, может считаться налоговой оптимизацией. Если уменьшение налоговых платежей стало следствием недостатков в деятельности налоговых органов или специфики судебных процедур, то такая деятельность не является налоговой оптимизацией.

Мы считаем, что налоговая оптимизация – это совокупность целенаправленных правомерных действий налогоплательщика, включающих в себя полное использование всех предоставленных законодательством льгот и других законных приемов и методов оптимизации налоговой нагрузки с целью достижения необходимых результатов финансово-хозяйственной деятельности.

Налоговая нагрузка – это показатель, применяемый для оценки влияния налоговых платежей на финансовое состояние предприятия. Величина налоговой нагрузки зависит от множества факторов – от вида деятельности и формы ее осуществления, налогового режима, организационно-правовой формы предприятия и особенностей налогового и бухгалтерского учета, закрепленных в учетной политике. Многие авторы разработали методики для определения налоговой нагрузки: М. Н. Крейнина, Е. А. Кирова, М. И. Литвин, Т.К. Островенко и другие.

Анализ и оценка налогообложения предприятия (налоговый анализ) является важным элементом в системе управления налогообложением. Его содержание заключается в изучении влияния налогов на финансовое положение предприятия, исследовании процессов налогообложения предприятия во взаимосвязи и взаимозависимости с различными показателями финансово-хозяйственной деятельности. Исследование налогообложения предприятия основывается на системном подходе, позволяющим обосновывать выбор схем налогового учета (налоговых режимов), способов минимизации налогов с позиций их

экономической целесообразности, реализовывать на практике стратегию оптимального (в том числе по налогам) управления предприятием.

Целями проведения налогового анализа является: проверка правильности расчёта налоговых начислений, оценка обоснованности предоставления налогового моратория (в случае неплатёжеспособности предприятия), выработка рекомендаций по налоговой оптимизации.

Любые решения в области инвестиционной, научно-технической политики предприятия, изменения ассортимента выпускаемой продукции, замены рынков сбыта, и проведения других принципиальных мер требуют предвидения возможных налоговых последствий, так как такие решения затрагивают источники возникновения налоговых обязательств, т.е. юридические факты, с которыми законодатель связывает обязанность по уплате налогов. Недооценивание налоговых последствий может привести к непредсказуемым ситуациям. Однако для предприятия важно не только знать размер предстоящих налоговых платежей при возможных изменениях показателей его хозяйственной деятельности, но и сделать все от него зависящее, чтобы достичь таких экономических показателей деятельности, которые обеспечивают его оптимальное налогообложение. В этом смысле налоговый анализ выступает как своеобразный регулятор интересов производства и налогообложения. Его действия основываются на знании факторов предпринимательской хозяйственной деятельности, порождающих объекты налогообложения и как следствие налоговую базу, умении определять их влияние на налоговую нагрузку, что позволяет достичь оптимального равновесия между перспективой расширения налоговой базы и возникающими в связи с этим изменениями налоговых обязательств, добиться сбалансирования интересов производства и налогообложения, не нарушив при этом налогового законодательства.

Под методом налогового анализа понимается способ подхода к изучению хозяйственных процессов в их становлении и развитии. К характерным особенностям метода относятся: использование системы показателей, выявление и изменение взаимосвязи между ними. Л.В. Попова, И.А. Маслова, М.М. Коростелкин, В.А. Константинов выделяют следующие методы налогового анализа: метод анализа собственного капитала; внутренний и внешний сопоставимый анализ; метод анализа финансовых потоков; и метод анализа расходов предприятия, учитываемых при расчёте налоговой базы по налогу на прибыль организаций [3].

Процесс налогового анализа базируется на налоговом законодательстве, и это влечет за собой использование новых, свойственных налоговой сфере, синтетических и аналитических показателей. Необходимо отметить показатель налогового бремени или налоговой нагрузки на налогоплательщика. От его уровня зависит экономическое поведение субъекта хозяйствования, его финансовое положение. Поэтому, на первый план в налоговом анализе выдвигается получение наиболее информативных показателей налогового бремени, системы аналитических показателей, из которых складываются обобщающие показатели налогового бремени, дающих наиболее точные экономические оценки и позволяющих получить самое рациональное решение.

Стремясь решить конкретные вопросы и получить квалифицированную оценку финансового положения, руководители предприятий все чаще начинают прибегать к помощи налогового анализа, значение отвлеченных данных баланса или отчета о финансовых результатах весьма невелико, если их рассматривать в отрыве друг от друга. Поэтому для объективной оценки финансового положения необходимо использовать всю совокупность возможных методов и приёмов.

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

Прогноз поступлений налогов является исследованием перспективного характера. При его разработке учитываются реальные экономические условия и процессы.

Фундаментом прогноза являются комплексные программы экономического и социального развития страны и конкретного региона.

Прогноз поступлений налогов и других обязательных платежей базируется на: общеэкономических показателях развития страны; показателях ведущих отраслей национального хозяйства; показателях конкретного региона; исследованиях, публикуемых в специальной экономической литературе и других источниках [3].

Налоговое прогнозирование – определение объема налогов, подлежащих уплате конкретным предприятием-налогоплательщиком

По времени упреждения прогнозы подразделяются на: оперативный (до одного месяца), краткосрочный (до одного года), среднесрочный (до пяти лет), долгосрочный (свыше пяти лет).

Сущность налогового планирования заключается в том, что каждый налогоплательщик имеет право использовать допустимые законом средства, приемы и способы для максимального сокращения своих налоговых обязательств. Налоговое планирование можно определить как планирование финансово-хозяйственной деятельности организации с целью минимизации налоговых платежей.

## **ЛИТЕРАТУРА**

1. Пестрякова, Т.П. Система налогового планирования сельскохозяйственного предприятия [Текст] / Т.П. Пестрякова // Экономический анализ: теория и практика. – 2007. – № 5.
2. Палий, В.Ф. Учет сельскохозяйственной деятельности по МСФО [Текст] / В.Ф. Палий // Бухгалтерский учет. – 2004. – № 13. – С. 51-56.
3. Попова, Л.В. Формирование учётно-аналитической системы затрат на промышленных предприятиях [Текст] / Л.В. Попова, В.А. Константинов, М.М. Коростелкин, И.А. Маслова. – М.: Дело и Сервис, 2007. – 224с.

### **Пилипенко Виталий Алексеевич**

Орловский государственный технический университет  
302020, г. Орел, Наугорское ш., 40  
Аспирант  
Тел.: 41-98-60  
E-mail: orelbuin@yahoo.com



Журнал «Управленческий учет» входит в перечень ведущих рецензируемых научных журналов и изданий, определенных ВАК, для публикации трудов на соискание ученых степеней.

**Периодичность журнала** - ежемесячно.

Издательство «Финпресс».

Журнал «Управленческий учет» призван решать важные задачи информирования читателей о современных разработках в области управленческого учета, о результатах внедрения системы получения управленческой информации и о последних достижениях в области программного обеспечения, способствующих повышению эффективности функционирования системы управленческого учета.

## ОСОБЕННОСТИ ЭКОНОМИЧЕСКОГО РАЗВИТИЯ И КОСВЕННОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В НОВЫХ ИНДУСТРИАЛЬНЫХ СТРАНАХ

*В статье автором рассмотрены этапы и показатели экономического развития новых индустриальных стран, а также представлена классификация налоговых систем в зависимости от уровня косвенного налогообложения и определены ряд особенностей регулирования взимания косвенных налогов в новых индустриальных странах.*

**Ключевые слова:** экономическое развитие, косвенное налогообложение, налоговая система

*In article the author considers stages and indicators of economic development of the new industrial countries, and also classification of tax systems depending on level of the indirect taxation is presented and are defined a number of features of regulation of collection of indirect taxes in the new industrial countries.*

**Key words:** economic development, the indirect taxation, tax system

Формационное развитие «новых индустриальных стран» началось и продолжается в рамках мировой рыночной системы. При этом в силу ряда факторов новые индустриальные страны оказались в сфере особых экономических (а также политических) интересов ведущих держав, которые направляли в эти стремительно прогрессирующие страны почти половину всех финансовых ресурсов, предназначенных развивающимся государствам [4].

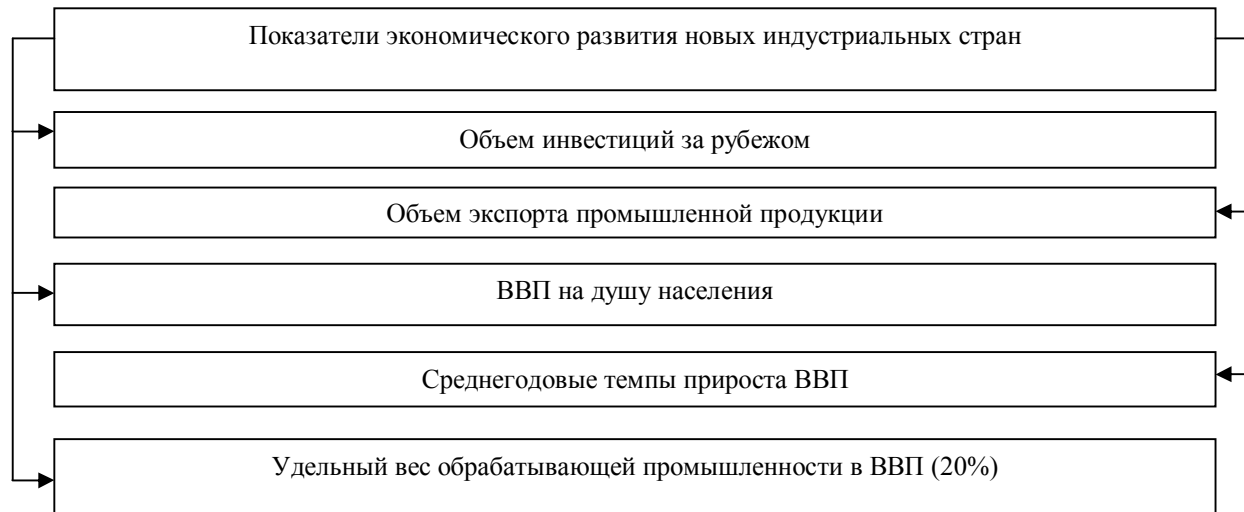
Появление феномена новых индустриальных стран в результате благоприятного стечения конъюнктурной динамики произошло уже в 50-е годы текущего столетия. Периодизация экономического развития новых индустриальных стран представлена в таблице 1.

Таблица 1 – Этапы экономического развития новых индустриальных стран

<i>Временной период</i>	<i>Характеристика экономического развития</i>
Конец 1950-х – начало 1960-х годов	Реформирование аграрного сектора на основе модернизации
Середина 1960-х – начало 1970-х годов	Создание импортозамещающих производств, направленных на насыщение внутреннего рынка
Середина 1970-х – первая половина 1980-х годов	Форсированное развитие отраслей, ориентированных на выпуск экспортной продукции
Середина 1980-х годов до настоящего времени	Формирование собственного научно-технического потенциала с опорой на соответствующие иностранные ресурсы

К новым индустриальным странам относят такие страны и территории, как Республика (Южная) Корея, Тайвань, Гонконг (Сянган), Сингапур, Малайзия, Таиланд, Аргентина, Бразилия, Мексика, а также некоторые другие государства, воспользовавшиеся накопленным опытом форсированного экономического развития первых новых индустриальных государств для реализации своих собственных стратегий эффективного экономического роста [3].

Экономисты сопоставляют бурное развитие новых индустриальных стран и транснациональных компаний с усилением международной экономической кооперации. Так, появление в мировой экономике ТНК явилось результатом развития производительных сил вглубь, а формирование НИС отражает тенденцию к росту производительных сил мирового рыночного хозяйства вширь. Сегодня выделяются пять показателей экономического развития, являющихся своеобразными индикаторами, по которым государство относится к новым индустриальным странам (рисунок 1).



*Рисунок 1 - Показатели экономического развития новых индустриальных стран*

Налоговая система в некоторых новых индустриальных странах начала складываться еще в условиях колониализма. Первые нормативные акты по установлению налогов принимались непосредственно либо колониальными властями, либо законодательными органами метрополий. В колониях Британской империи, налоги вводились специальными ордонансами. Данные налоги выполняли не столько фискальную, сколько важную социальную роль. Налоги выступали средством привлечения населения к работам на плантациях, фермах и рудниках колонизаторов. Чтобы уплатить налоги, население должно было наниматься на работу за заработную плату, труд за деньги стал с их стороны необходимостью. Эти налоги были прямыми реальными и имели простую форму исчисления по твердым ставкам. Косвенное налогообложение в новых индустриальных странах развивалось под влиянием господствующей правовой системы уже после освобождения их из-под колониального гнета. Косвенные налоги переносятся на конечного потребителя в зависимости от степени эластичности спроса на товары и услуги, облагаемые этими налогами. Чем менее эластичен спрос, тем большая часть налога перекладывается на потребителя. Чем менее эластично предложение, тем меньшая часть налога перекладывается на потребителя, а большая уплачивается за счет прибыли. В долгосрочном плане эластичность предложения растет, и на потребителя перекладывается все большая часть косвенных налогов [2].

В случае высокой эластичности спроса увеличение косвенных налогов может привести к сокращению потребления, а при высокой эластичности предложения – к сокращению чистой прибыли, что вызовет сокращение капиталовложений или перелив капитала в другие сферы деятельности.

В зависимости от доли косвенного налогообложения налоговые системы можно подразделить так (таблица 2):

- подоходные, делающие основной акцент на обложении доходов и имущества, в которых доля поступлений от косвенных налогов не превышает 35% совокупных налоговых доходов; это налоговые системы большинства англосаксонских стран - США, Канады, Великобритании, Австралии;

- умеренно косвенные, равномерно распределяющие налоговую нагрузку на обложение доходов и потребления, в которых доля косвенных налогов составляет от 35 до 50% совокупных налоговых доходов; данную группу составляют налоговые системы развитых стран Европы - Германии, Франции, Италии и др.;

- косвенные, делающие основной акцент на обложении потребления, в котором косвенные налоги обеспечивают более 50% совокупных налоговых доходов; такой уровень

косвенного обложения обеспечивают, как правило, налоговые системы развивающихся стран - Аргентины, Бразилии, Мексики, Индии, Пакистана.

Таблица 2 – Классификация налоговых систем в зависимости от уровня косвенного налогообложения

<i>Тип налоговой системы</i>	<i>Характеристика</i>
Подоходная	Доля поступлений от косвенных налогов не превышает 35% совокупных налоговых доходов
Умеренно косвенная	Доля косвенных налогов составляет от 35 до 50% совокупных налоговых доходов
Косвенная	Косвенные налоги обеспечивают более 50% совокупных налоговых доходов

К косвенным налогам относятся акцизы, фискальные монополии и таможенные пошлины. Они составляют значительный удельный вес в доходах бюджета. Косвенное обложение в некоторых странах достигает 60-70% всех налоговых поступлений. Рекорд принадлежит Индии, где косвенные налоги дают 83% прироста общей суммы доходов.

Налоговое законодательство новых индустриальных стран относится к компетенции высших органов государственной власти - это положение закреплено почти во всех конституциях освободившихся стран. Так, Конституция республики (Южная) Корея в ст.265 закрепляет: «Налоги устанавливаются только на основании закона. Ни один налог не устанавливается и не взимается иначе, как в силу закона». К исключительной компетенции центральной государственной власти обычно относится установление налогов на доходы, на корпорации, капиталы компаний, операции на фондовых и товарных биржах; сборы с наследуемого имущества, с недвижимости, таможенные сборы; налоги на плату за проезд и перевозку грузов по железной дороге, транспортные налоги, налоги на продажу и покупку газет. Субнациональные образования, как правило, устанавливают следующие налоги и сборы: налоги с сельскохозяйственных доходов, налоги на земли и здания, налоги на право разработки полезных ископаемых, налоги на животных, налоги на профессии, на ремесла, промысел и работу по найму [3]. Во франкоязычных развивающихся странах обычно действуют налоговые кодексы, регулирующие либо группу налогов, либо все налоги. Так, налоговое законодательство Алжира состоит из кодексов, объединяющих однородную группу налогов, принятых в 1976 году: Кодекс прямых налогов и приравненных к ним платежей, Кодекс платежей на товарооборот, Кодекс регистрационных сборов, Кодекс гербовых сборов. К указанным кодексам имеются поправки и дополнения. Источниками налогового законодательства являются также финансовые законы Алжира, которыми утверждается бюджет страны на каждый год.

## ЛИТЕРАТУРА

1. Козырин, Н.А. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики [Текст] / Н.А. Козырин. – М.: ИНФРА-М, 2007.
2. Мировая экономика. Экономика зарубежных стран [Текст] / под ред. Колесова Л.П., Осьмовой Н.И. – М.: Флинта, 2008. – 472с.
3. Попова, Л.В. Налоговые системы зарубежных государств: учебное пособие [Текст] / Л.В. Попова, И.А. Дрожжина, С.А. Алимов. – Орел: ОрелГТУ, 2007. – 342с.
4. [www.polpred.ru](http://www.polpred.ru)
5. [www.rbk.ru](http://www.rbk.ru)

### **Потапова Наталья Анатольевна**

Орловский государственный технический университет  
302020, г. Орел, Наугорское ш., 40

Кандидат экономических наук, доцент кафедры «Бухгалтерский учет и налогообложение»,  
зам. директора по воспитательной работе Юридического института

Тел.: (4862) 41-95-35

E-mail: [orelbuin@yahoo.ru](mailto:orelbuin@yahoo.ru)

ЛЯХОВА Н.И., ПОНКРАТОВА И.А.

## ЗНАЧЕНИЕ ТРАНСФЕРТОВ В УПРАВЛЕНИИ БЮДЖЕТНЫМ ПРОЦЕССОМ НА МЕСТНОМ УРОВНЕ

*В статье рассматривается место межбюджетных трансфертов в доходах местных бюджетов и представлены направления совершенствования управления бюджетным процессом в муниципальном образовании.*

**Ключевые слова:** межбюджетные трансферты, фонды поддержки, бюджетный дефицит, финансовая помощь, бюджетная реформа.

*The paper considers the place of inter-budgetary transfers in the incomes of local budgets and the direction of improving the management of the budget process in the municipalit.*

**Key words:** Intergovernmental transfers, support funds, the fiscal deficit, financial aid, fiscal reform.

Бюджетные ресурсы являются главной составляющей экономических ресурсов любой территории. В настоящее время механизм формирования бюджетных средств в России характеризуется видовым разнообразием и различными способами их образования. Он включает:

- законодательное разграничение доходов между уровнями бюджетной системы (федеральными, региональными, местными), которое предусматривает использование как собственных, так и передаваемых на долговременной основе долевых отчислений доходов бюджета более высокого уровня;
- межбюджетное субсидирование, включающее такие формы как трансферты, субвенции, дотации, взаиморасчеты;
- временное заимствование средств, которое осуществляется в виде бюджетных ссуд из вышестоящего бюджета или путем размещения займов различных уровней, а также получения банковских кредитов.

В развитых федеративных государствах изменение соотношения финансового обеспечения уровней бюджетной системы достигается с помощью перераспределения бюджетных средств посредством грантов, субсидий, субвенций, а также изменением ставок налогов. Обычно гранты предоставляются бюджетам нижестоящих уровней, но бывает и обратное, как, например, в Китае. Для построения адекватной системы грантов необходимо определить, во-первых, цели, на которые они будут выделяться, и, во-вторых, какой тип гранта в наибольшей степени отвечает каждой из этих целей. Д. Кинг предложил следующую классификацию грантов: целевые (делятся на блочные и долевые), нецелевые (делятся на блочные и условные) [1].

*Целевой грант* представляет собой вид финансовой помощи, цель которой строго определена тем, кто ее предоставляет. Целевые гранты делятся на блочные и долевые. *Блочный целевой грант* – фиксированная сумма денег, которая должна быть потрачена на оговоренные в его условиях цели. *Долевой целевой грант* возмещает лишь некоторую часть расходов бюджета на эти цели. Величина *нелимитированного долевого целевого гранта* не имеет верхнего предела, т.е. возмещение определенной доли расходов на оговоренные в условиях гранта цели производится независимо от размера суммы, израсходованной его получателем. Величина *лимитированного долевого целевого гранта* ограничена.

*Нецелевой грант* используется по усмотрению получателя в соответствии с его функциями. Размер нецелевого гранта также может быть фиксированным (*блочный нецелевой грант*) или зависимым от выполнения определенных условий (*условный нецелевой грант*), которые обычно касаются величины собственных доходов получателя грантов.

В нашей стране «гранты» практически представляют собой различные межбюджетные трансферты, классификация которых позволит эффективнее применять различные приемы управления бюджетным процессом с их использованием.

Роль межбюджетных трансфертов предопределяется следующими требованиями:

- необходимость компенсации конкретным регионам или муниципалитетам тех положительных воздействий, которые их экономическая деятельность оказывает на благосостояние жителей других регионов (муниципалитетов);
- выравнивание объема предоставляемых в конкретных регионах бюджетных услуг;
- использование преимуществ централизованной и, соответственно, лучше управляемой бюджетно-налоговой системы.

В первом случае имеется в виду, что определенные бюджетные услуги, предоставляемые региональными или местными властями своим жителям, одновременно потребляются жителями других регионов. Например, автомобильная дорога областного значения, построенная в одном из регионов, безусловно, будет использоваться для сообщения между соседними областями, т.е. будет оказывать услуги их жителям.

Система применения межбюджетных трансфертов в России не является простой и прозрачной, она содержит элементы субъективизма и волонтаризма, не обеспечивает основной массе субъектов Федерации возможности самокупаемости затрат и самофинансирования. Если же говорить о проблеме взаимоотношений бюджетов различных уровней, то в нашей стране она имеет два аспекта: с одной стороны это взаимоотношения между федеральным бюджетом и бюджетами субъектов Федерации, с другой – финансовые отношения между органами государственного управления (в том числе и субъектов Федерации) и структурами местного самоуправления.

Бюджетная реформа, проводимая на современном этапе, должна изменить отношения между уровнями бюджетной системы. Она должна быть направлена, в том числе, на усиление роли регионов в формировании межбюджетных отношений «федерация – регион – местное самоуправление». Это связано с тем, что регион, занимая промежуточное положение между высшим и низовым уровнями управления, с одной стороны, зависит от федеральной поддержки, а с другой стороны, сам влияет на формирование местных бюджетов. Через региональный бюджет должна проводиться политика выравнивания бюджетной обеспеченности муниципалитетов. Муниципальные образования находятся в наиболее сложном положении, потому что, во-первых, в отличие от федерального и регионального уровней, там гораздо труднее разделить правоустанавливающие и правоприменительные функции, а во-вторых, во многих регионах только с 1.01.09 г. введена двухуровневая система местных бюджетов, что влечет за собой ряд дополнительных трудностей.

В настоящий период в бюджетной системе Российской Федерации действуют фонды финансовой поддержки регионов, представленные в таблице 1.

Таблица 1 - Плановые показатели межбюджетных трансфертов в 2002-2007 гг., млн. руб.

Фонд	2002 г.	2003 г.	2004 г.	2005 г.	2006 г.	2007 г.
ФФПР	147491	173168	175811	189876	228167	260418
ФФССР	18732	15000	6300	25298	26180	35461
ФРРиМФ	1200	1300	1216	600	1412	1967
ФРР	17492	12791	25104	2504	2679	6390
ФФК	40758	47411	56210	35757	73856	153130
Итого	225673	249670	264641	254035	332294	457366

Источники: ФЗ «О федеральном бюджете» за 2002-2007 годы

Несовершенство сложившихся межбюджетных отношений проявляется, по нашему мнению, в первую очередь, в дефицитности большей части бюджетов субъектов Российской Федерации и, соответственно, местных бюджетов. Покрытие этого дефицита проводится в



основном за счет межбюджетных трансфертов, т.е. средства, передаваемые из федерального бюджета на строго определенные цели или без точной целевой привязки, являются основным источником доходов многих региональных и местных бюджетов.

Общий объем финансирования региональных бюджетов из фондов федерального бюджета за пять лет увеличился на 47% (106621 млн. руб.). Анализируя структуру трансфертов, можно сделать вывод о том, что основные финансовые потоки сосредоточены в двух фондах – Фонде финансовой поддержки субъектов Федерации и Фонде компенсаций. Поддержку из перечисленных фондов ежегодно получает преобладающее число регионов. Кроме того, в результате реформы местного самоуправления вместо примерно 12 тысяч муниципальных образований, ранее существовавших в Российской Федерации, возникает около 30 тысяч, что значительно увеличивает нагрузку на федеральный бюджет. Структура созданных муниципальных образований отражена в таблице 2.

Таблица 2 - Структура и численность муниципальных образований в РФ

Типы муниципальных образований	2007	
	число муниципальных образований	удельный вес, %
муниципальные районы	1768	7,41
городские округа	495	2,07
внутригородская территория города федерального значения	223	0,93
городские поселения	1691	7,09
сельские поселения	19679	82,49

*Источники:* www. gks.ru

Наибольший удельный вес по численности муниципальных образований (83%) приходится на сельские поселения, удельный вес численности муниципальных районов и городских поселений в общей структуре примерно одинаковы (по 7%).

Для определения бюджетной политики, места, роли и функций местных бюджетов в бюджетной системе Российской Федерации важным представляется проведение анализа реальной картины финансового положения муниципальных образований. Решение данной проблемы сдерживается отсутствием достаточной статистической информации о доходах местных бюджетов разных типов. Структура доходов бюджетов муниципальных районов, рассчитанная авторами, представлена в таблице 3.

Таблица 3 - Структура доходов местных бюджетов

0,30%	налог на имущество физических лиц
18,90%	налог на доходы физических лиц
2,70%	земельный налог
0,05%	единый сельскохозяйственный налог
3,00%	налог на вмененный доход
0,60%	госпошлина
3,60%	неналоговые доходы
70,90%	трансферты

*Источники:* www. gks.ru

Финансовая помощь субъектов Российской Федерации муниципалитетам представляет собой дотации, т.е. средства на выравнивание бюджетной обеспеченности муниципалитетов; субсидии, целевые средства, которые передаются на финансирование полномочий органов местного самоуправления, и другие трансферты. В Бюджетном Кодексе на региональном уровне предусматриваются межбюджетные трансферты в рамках пяти фондов (по аналогии с существующими фондами на федеральном уровне):

- 1) региональный фонд финансовой поддержки муниципальных районов;
- 2) региональный фонд финансовой поддержки поселений;
- 3) фонд муниципального развития;
- 4) фонд софинансирования социальных расходов;
- 5) региональный фонд компенсаций.

Практически все трансферты, которые передаются из субъекта Федерации в муниципальные образования, должны проходить через эти фонды. Субъект Федерации может распределять в иной форме только 10% общего объема финансовой помощи муниципальным образованиям. Важной задачей, стоящей перед региональным и местным уровнями бюджетной системы, является максимальное использование потенциальных возможностей межбюджетного регулирования при одновременном создании условий и стимулов для проведения рациональной налогово-бюджетной политики и повышения эффективности бюджетных расходов.

По целям, механизмам и решаемым задачам финансовую помощь предлагается классифицировать по аналогии с классификацией расходов на:

- текущую (выравнивание бюджетной обеспеченности, предоставление равных условий доступа граждан к основным бюджетным услугам и социальным гарантиям и т.д.);
- инвестиционную (дополнительные финансовые возможности развития территории).

Подобная классификация финансовой помощи позволит органам МСУ дифференцированно подойти к процессу управления трансфертами, концентрируя управленческие воздействия в нужных направлениях. Что касается текущей финансовой помощи, то бюджет МО должен своевременно и в полном объеме получать средства из вышестоящих бюджетов для предоставления гражданам социальных гарантий и основных бюджетных услуг, гарантированных Конституцией. Но ситуация осложняется тем, что подобный подход теоретически стимулирует иждивенческие настроения на местах.

Текущие трансферты (дотации) могут быть представлены в виде субсидий и субвенций. Субсидии выдаются на условиях долевого финансирования целевых расходов, субвенции не требуют долевого участия. Основная задача в управлении текущими трансфертами заключается в контроле за адресным и своевременным их использованием. Прозрачность бюджета позволит эффективно контролировать эффективность использования бюджетных средств. Прозрачность бюджетов (т.е. доступность достоверной информации) во многом зависит от совершенствования бюджетной отчетности. Бюджетная отчетность на любом уровне бюджетной системы – это предоставление информации, необходимой для принятия решений всеми участниками бюджетного процесса. Роль бюджетной отчетности – обеспечение объективной, нейтральной, независимой информации обо всех, кто в ней заинтересован. Прозрачность является лучшим средством контроля со стороны общества за эффективностью управления общественными финансами, повышает ответственность органов государственной и муниципальной власти за принятые решения, содействует укреплению внутренней дисциплины в региональных и муниципальных учреждениях.

Для обеспечения прозрачности бюджетов полезно было бы ввести в практику публичные ежегодные отчеты региональных и муниципальных органов власти, включающие результаты деятельности субъектов государственного управления за прошедший период и планы повышения эффективности управления общественными финансами на предстоящий период. По этим отчетам можно отслеживать, насколько эффективной была деятельность органов управления за прошедший период, насколько соответствовали затраченные средства значимости предоставленных населению бюджетных услуг, оценить результаты выполнения целевых бюджетных программ, провести сравнительный анализ с другими территориями.

Вследствие того, что главной задачей органов местного самоуправления является предоставление социально значимых бюджетных услуг, необходимо отслеживать своевременность финансовых потоков, направленных на эти цели. Таким образом, необходимо со стороны соответствующих органов местного самоуправления предоставлять поквартальную отчетность, подтверждающую адресность использования бюджетных

средств. В отчетах органов, управляющих бюджетным процессом на местном уровне, должна содержаться информация об освоении трансфертов в утвержденной форме, которая будет направляться в финансовые органы соответствующего уровня (федерального или регионального). Что касается инвестиционной части финансовой помощи муниципалитетам, то процесс управления со стороны органов местного самоуправления можно разбить на следующие этапы: 1) на уровне муниципального образования составить перечень социально значимых программ для развития территориального потенциала с подробным их описанием (в том числе бизнес-планы) и ранжировать разработанные программы по степени их приоритетности; 2) в соответствии с применяемой конкурсной схемой получения трансфертов данного типа предоставлять приоритетные программы в фонды регионального и муниципального развития, которые оказывают целевую поддержку и софинансирование инвестиций в общественную инфраструктуру; 3) осуществлять контроль использования данных финансовых ресурсов. Особое место в данной области занимает проблема так называемых «хвостов», под которыми понимается «недоосвоение» финансовых ресурсов в планируемый период. Облегчить контроль позволит применение показателя освоения инвестиционных трансфертов, рассчитываемого по формуле:

$$P_{осв} = \left(1 - \frac{\text{объем поступивших в бюджет инвестиционных трансфертов}}{\text{объем освоенных средств}}\right) * 100\%$$

Данный показатель позволяет контролировать размещение инвестиционных трансфертов, т.о. повышая эффективность использования бюджетных средств. Если  $P_{осв} = 0$ , то муниципальное образование полностью освоило предоставленные из вышестоящего бюджета средства и имеет возможность предлагать на конкурс очередную программу. В случае если  $P_{осв} > 0$ , наблюдается неполное освоение инвестиций, что должно повлечь за собой карающие меры, в качестве которых выступают:

- штрафные санкции, складывающиеся из суммы, равной произведению объема предоставленных средств на текущую процентную ставку по банковским кредитам;
- невозможность участия в конкурсе на предоставление средств из фондов регионального и муниципального развития в течение 5 лет.

## ЛИТЕРАТУРА

1. King D. Fiscal Tiers: the Economics of Multilevel Government. L.: Allen and Unwin, - 1984. – P.87-89
2. Ляхова, Н.И. Модель трансформации финансовых взаимосвязей в системе федеративных потоков на основе политики саморазвития [Текст] / Н.И. Ляхова //Управленческий учет № 2/2008 – М.: «Финпресс», 2008. – с. 70-76
3. Понкратова, И.А. Анализ финансовой обеспеченности местных бюджетов [Текст] / И.А. Понкратова // Материалы научно-практической конференции «Образование, наука, производство и управление» - Старый Оскол: СТИ МИСиС, 2008.- Т.4.- с. 220-225

### **Ляхова Наталия Ивановна**

Старооскольский технологический институт (филиал) МИСиС  
309516, Белгородская область, г. Старый Оскол, м-н Макаренко, д. 42  
Доктор экономических наук, профессор кафедры «Экономика и менеджмент»  
Тел.: (4725) 25-15-94  
E-mail: [irina-ponk25@mail.ru](mailto:irina-ponk25@mail.ru)

### **Понкратова Ирина Анатольевна**

Старооскольский технологический институт (филиал) МИСиС  
309516, Белгородская область, г. Старый Оскол, м-н Макаренко, д. 42  
Старший преподаватель кафедры «Экономика и менеджмент»  
Тел.: (4725) 25-15-94, 8-905-679-08-82  
E-mail: [irina-ponk25@mail.ru](mailto:irina-ponk25@mail.ru)

# **ЭКОНОМИКА И УПРАВЛЕНИЕ** **ПРЕДПРИЯТИЕМ**

УДК 658.78 : 615.12

ПОПОВА Л.В., КУЗИНА А.Н.

## **НАУЧНО - МЕТОДИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ ПЛАНИРОВАНИЯ ТОВАРНЫХ РЕСУРСОВ В ФАРМАЦЕВТИЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ**

*В статье представлена авторская методика планирования товарных ресурсов в фармацевтической организации и предложена модель процесса управления товарными запасами фармацевтической организации с фиксированным размером заказа.*

**Ключевые слова:** фармацевтическая организация, планирование, товарные запасы

*In article the author's technique of planning of commodity resources in the pharmaceutical organisation is presented and the managerial process model by commodity stocks of the pharmaceutical organisation with the fixed size of the order is offered.*

**Key words:** The pharmaceutical organisation, planning, commodity stocks

Материальную основу товарооборота составляют товарные ресурсы, которые находятся с ним в балансовой зависимости и формируются за счет поступления товаров и товарных запасов.

Товарные ресурсы – это все товары, находящиеся в распоряжении организации и предназначенные для продажи, в том числе товары аптечного ассортимента в пути. Часть товарных ресурсов организации составляют товарные запасы, которые представляют собой предложение товаров на каждый данный момент времени. Необходимость создания товарных запасов обусловлена колебаниями спроса на товары аптечного ассортимента (и в первую очередь на лекарственные препараты), сроков выпуска и поставки фармацевтической продукции, а также возможностью возникновения дефицита товаров аптечного ассортимента вследствие отсутствия запасов у поставщиков или задержки доставки и др. [1].

Величина товарных ресурсов аптечного учреждения и эффективность их использования определяются рядом факторов. Наиболее существенные из них представлены на рисунке 1.

При проведении анализа обеспеченности аптечной организации товарными ресурсами в первую очередь следует обратить внимание на выполнение договоров на поставку товаров с точки зрения полноты их выполнения, как по объему, так и по срокам. Если поставщики товаров аптечного ассортимента, с которыми организация заключила договоры поставки, соблюдают сроки и равномерность поставки, то этот факт имеет весьма важное значение, поскольку это обеспечивает бесперебойную продажу товаров аптечного ассортимента населению и не требует дополнительных товарных запасов в случае несоблюдения сроков поставки и ее неравномерности [2].

Равномерность поставки товаров аптечного ассортимента аптечной организации характеризует коэффициент равномерности. Его расчет состоит из следующих операций:

1. Определение среднеквадратического отклонения фактического объема поставки товаров аптечного ассортимента:

$$\sigma = \sqrt{\sum (x - \bar{x})^2 \div n} \quad (1)$$

где  $x$  – фактический объем поставок за месяц;

$\bar{x}$  – среднее значение объема поставок за месяц;

$n$  – количество месяцев.



Рисунок 1 – Факторы, определяющие величину товарных ресурсов и эффективность их использования в аптечной организации

$$\bar{X} = \frac{\sum X}{n} \quad (2)$$

2. Расчет коэффициента вариации поставок товаров аптечного ассортимента:

$$V\sigma = \frac{\sigma}{x} \quad (3)$$

3. Вычисление коэффициента равномерности поступления товаров аптечного ассортимента:

$$K_p = 100 - V\sigma \quad (4)$$

Обеспеченность организации товарными ресурсами можно установить, рассчитав сумму товарных ресурсов, приходящихся на 1 рубль товарооборота:

$$K_{об.} = (\Pi + \bar{O}) \div TO \quad (5)$$

где  $K_{об.}$  – коэффициент обеспеченности;

$\Pi$  – поступление товаров аптечного ассортимента;

$\bar{O}$  – средний товарный запас;

$TO$  – товарооборот.

Товарооборот – это объем продажи товаров аптечного ассортимента в денежном выражении за определенный период.

$$\bar{O} = (O_n + O_k) \div 2 \quad (6)$$

$$\bar{O} = (1\,339 + 1\,698) \div 2 = 1\,519 \text{ (тыс. руб.)}$$

Уровень обеспеченности товарооборота аптечной организации товарными ресурсами может быть охарактеризован размером товарного запаса в днях оборота:

$$TЗ_{дни} = \sum TЗ \div \bar{TO} \quad (7)$$

где  $\bar{TO}$  – средний товарооборот.

$$\bar{TO} = \frac{\sum TO}{n} \quad (8)$$

где  $n$  – количество дней в анализируемом периоде.

Анализ товарных ресурсов и товарных запасов аптечной организации завершается анализом эффективности их использования:

$$\mathcal{E} = TO \div (П + \bar{O}) \quad (9)$$

где  $\mathcal{E}$  – показатель эффективности использования товарных ресурсов;

$П$  – поступление товаров аптечного ассортимента;

$\bar{O}$  – средний товарный запас [2].

Движение товарного запаса аптечной организации характеризуется, с одной стороны, систематическим расходом товаров аптечного ассортимента, входящих в товарный запас, с другой – систематическим пополнением товарного запаса. Это движение товарного запаса представляет собой процесс товарооборачиваемости. Товарооборачиваемость (или дни запаса) – это время, в течение которого реализуются товарные запасы фармацевтической организацией в разрезе их средней величины за отчетный период.

Товарооборачиваемость товаров аптечного ассортимента может быть определена с использованием коэффициента скорости обращения:

$$K_{\text{скорости}} = TO \div \bar{O} \quad (10)$$

$$TOB = Д \div K_{\text{скорости}} \quad (11)$$

где  $TOB$  – товарооборот;

$Д$  – продолжительность периода (дни);

$K_{\text{скорости}}$  – коэффициент скорости обращения товарных запасов.

$$TOB = 90 \div 2,71 = 33 \text{ (дня)}$$

Поступление товарных ресурсов фармацевтической организации планируется как в денежных, так и в натуральных измерителях. Для определения частоты, интервала и размера поставок товара аптечного ассортимента организацией может быть использована система с фиксированным размером заказа. Основными элементами данной системы являются: оптимальный заказ; точка заказа; оптимальный интервал поставки.

Наиболее оптимальной в данной системе является модель управления запасами, имеющая два уровня: минимальный и максимальный. Минимальный запас учитывает среднеедневное потребление, интервал подачи заказа и получения товара аптечного ассортимента, а также страховой запас фармацевтической организации. Минимальный запас рассчитывается по формуле:

$$O_{\min} = Д \times z + Z_c \quad (12)$$

где  $Д$  – среднеедневное потребление;

$z$  – интервал времени от подачи до получения товара (дни);

$Z_c$  – страховой запас.

Страховой запас создается фармацевтической организацией для обеспечения бесперебойной торговли на случай значительного увеличения спроса населения на товары аптечного ассортимента, отклонения от установленных частоты и объема завоза товаров. Он устанавливается с учетом частоты поставки товаров, а также других условий и может достигать 30% величины торгового запаса. Величину страхового запаса можно определить и на основе использования математических методов по формуле:

$$Z_c = K \times \sigma \quad (13)$$

где  $K$  – коэффициент, связанный с организацией товародвижения, колеблется от 1 до 3. Организация товародвижения зависит от ритмичности поставок (таблица 1);

$\sigma$  – среднеквадратическое отклонение объема продаж.

Таблица 1 – Коэффициент, связанный с организацией товародвижения

Ритмичность поставок	84,10%	96,40%	97,70%	99,90%
Значение коэффициента	1	1,8	2	3

$$\sigma = \sqrt{\sum (y - \bar{y})^2 \div n} \quad (14)$$

где  $y$  – фактический объем продаж за месяц;  
 $\bar{y}$  – среднее значение объема продаж за месяц;  
 $n$  – количество месяцев.

Максимальный запас равен сумме оптимального и страхового запаса:

$$O_{\max} = Q + Z_c \quad (15)$$

где  $Q$  – оптимальный запас;  
 $Z_c$  – страховой запас.

Согласно формуле Уилсона, оптимальный запас равен:

$$Q = \sqrt{\frac{2PC_1}{C_2}} \quad (16)$$

где  $P$  – объем продаж;  
 $C_1$  – издержки по завозу партии товара;  
 $C_2$  – издержки хранения единицы запаса [1].

Используемая модель управления основана на минимизации издержек управления запасами фармацевтической организации. Самым важным при этом является определение наиболее экономичного размера заказа товаров аптечного ассортимента.

Чтобы не возникал дефицит, заказ на склад фармацевтической организации должен подаваться в тот момент, когда в запасе еще имеется некоторое количество товаров аптечного ассортимента, достаточное для удовлетворения ожидаемого спроса до получения нового заказа от поставщиков фармацевтических и парафармацевтических товаров. Это количество запаса называется точкой заказа. Точка заказа соответствует минимальному запасу ( $T_3 = O_{\min}$ ).

Оптимальный интервал поставки показывает время (в месяцах) между поступлением партии товаров аптечного ассортимента в аптечной организации, рассчитывается по формуле:

$$T_o = Q \div M \quad (17)$$

где  $Q$  – оптимальный запас;  
 $M$  – средняя реализация за месяц.

Таким образом, необходимо представить модель процесса управления товарными запасами фармацевтической организации с фиксированным размером заказа на рисунке 2.

В процессе реализации товаров аптечного ассортимента запас их истощается и в какой-то момент достигает точки – это и есть точка заказа ( $T_3$ ). Точка 1 – момент подачи заказа на центральный склад фармацевтической организации.

Заказ на время подачи заказа и получения товара аптеками зависит от организации работы товаропроводящей сети организации и, например, может составлять от нескольких часов до нескольких дней. За это время запас товара аптечного ассортимента организации достигает точки 2 – страхового запаса.

Если заказ аптек поступает вовремя, то размер запаса достигает своей максимальной величины в точке 3 –  $O_{\max}$  и дальше процесс повторяется. Если заказ товаров аптечного ассортимента задерживается, то аптеки расходуют часть страхового запаса. Поэтому, аптеки, составляя заказ на поставку фармацевтических и парафармацевтических товаров, должны учитывать, что в заявку включается не только величина оптимального заказа, но и количество товара для пополнения страхового запаса.





ЛИТЕРАТУРА

1. Абрютин, М.С. Экономика предприятия: Учебник [Текст] / М.С. Абрютин. – М.: Издательство «Дело и Сервис», 2004. – 528 с.
2. Баканов, А.Д. Курс экономического анализа [Текст] / А.Д. Баканов, А.Д. Шеремет. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 198 с.
3. Бухгалтерский и налоговый учет аптеке (фирме): Справочно-информационное пособие для директора и главного бухгалтера аптеки. – Т.2. [Текст] / Под общей ред. А.А. Синичкина. – М.: «Профессионал-Центр», 2001. – 452 с.
4. Баев И.А., Варламова З.Н., Васильева О.Е. Экономика предприятия: Учебник для вузов, 4-е изд. [Текст] / Под ред. акад. В.Н. Семенова. – СПб.: Питер, 2005. – 384 с.: ил. – (Серия «Учебник для вузов»).

**Попова Людмила Владимировна**

Орловский государственный технический университет  
302020, г. Орел, Наугорское ш., 40  
Доктор экономических наук, профессор,  
зав. кафедрой «Бухгалтерский учет и налогообложение»  
Тел.: 41-98-60  
E-mail: lvp\_134@mail.ru

**Кузина Анна Николаевна**

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



**Попова Л.В., Константинов В.А.**

**Бюджетирование на микро- и макроуровне:** учебное пособие.  
– М.: Дело и Сервис, 2009. – 281 с.

Цель учебного пособия – показать механизм формирования бюджета на микро- и макроуровне.

Бюджетирование представлено, как распределенная система согласованного управления деятельностью подразделений предприятия, когда в начале отчетного периода бюджет может быть показан в виде формального плана, а в завершении отчетного периода бюджет играет роль измерителя.

МАСЛОВ Б.Г.

## КОМПЛЕКСНАЯ МЕТОДИКА АНАЛИЗА СЕЗОННЫХ КОЛЕБАНИЙ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ С ЦЕЛЬЮ ПРОГНОЗИРОВАНИЯ БАНКРОТСТВА И ОЦЕНКИ ОЗДОРОВИТЕЛЬНЫХ ПРОЦЕДУР

*Анализ публикаций по теме исследования позволил выявить значительное количество как зарубежных, так и отечественных методик экспресс-диагностики вероятности банкротства организаций, направленных на раннее обнаружение признаков кризисного развития предприятия. Предупредительный эффект этих методик максимален на стадии легкого финансового кризиса предприятия, а при масштабном кризисном финансовом состоянии с целью определения комплекса необходимых антикризисных мероприятий экспресс-диагностика должна быть дополнена системными элементами.*

**Ключевые слова:** анализ, сезонные колебания сельскохозяйственных организаций, банкротство, оздоровительные процедуры

*The analysis of publications on a research theme has allowed to reveal a significant amount both foreign, and domestic techniques of express diagnostics of probability of bankruptcy of the organisations directed on early detection of signs of crisis development of the enterprise. The precautionary effect of these techniques is maximum at a stage of easy financial crisis of the enterprise, and at a scale crisis financial condition for the purpose of definition of a complex of necessary anti-recessionary actions express diagnostics should be added by system elements.*

**Key words:** the analysis, seasonal fluctuations of the agricultural organisations, bankruptcy, improving procedures

Необходимость разработки методик экспресс-диагностики кризисной ситуации возникла в России с переходом к рыночным условиям хозяйствования, с ростом влияния внешних факторов на результаты деятельности организаций. На первом этапе для оценки вероятности банкротства широко использовались западные подходы, однако вскоре стали появляться и их российские аналоги. Данные подходы, предполагают использование нескольких (как правило, от двух до семи) ключевых показателей, характеризующих определенные аспекты финансового состояния организации. С учетом значимости этих показателей рассчитывается комплексный коэффициент, характеризующий вероятность банкротства.

Анализ зарубежных и отечественных подходов к оценке платежеспособности сельскохозяйственных предприятий показал, что в большинстве случаев исследователи определяют нормативные значения финансовых коэффициентов путем сопоставления результатов деятельности несостоятельных организаций (признанных судом) и финансово устойчивых. Нам представляется нецелесообразным определение критериев платежеспособности указанным способом, так как в этом случае исследователь субъективно выделяет финансово устойчивые предприятия [9].

При определении ограничений финансовых показателей, соответствующих специфики сельскохозяйственной отрасли, использован метод экспертного опроса, так как данный подход позволяет выявить критерии платежеспособности предприятий, имеющие высокую практическую ценность. В процессе выявления наиболее значимых критериев неплатежеспособности предприятий агропромышленного комплекса Центрального региона России нами были изучены рекомендации 25 экспертов. Опрос был проведен с использованием разработанной анкеты, в которой экспертам было предложено выбрать из 36 финансовых коэффициентов те, которые на их взгляд позволяют судить о высокой вероятности банкротства предприятий АПК. Поэтому, по результатам обобщения полученных в результате опроса данных, было выделено несколько коэффициентов, которые,

по мнению большинства опрошенных экспертов, являются индикаторами кризисного состояния предприятий агропромышленного комплекса:

- коэффициент абсолютной ликвидности;
- коэффициент текущей ликвидности;
- коэффициент обеспеченности собственными средствами;
- коэффициент финансовой независимости (автономии).

Многие эксперты выделили рентабельность продаж как один из значимых показателей предсказания неплатежеспособности. Однако в модели мы не будем его использовать в связи с большой зависимостью данного показателя от сезонных колебаний.

Для наиболее полной и объективной характеристики финансово-экономического состояния организаций АПК в условиях рынка следует осуществлять анализ эффективности управления структурой источников финансирования, руководствуясь расчетом и оценкой эффекта финансового рычага:

$$K_{\text{фр}} = \frac{2}{3} (\text{Э}_{\text{ра}} - \text{СРСП}) \frac{K_3}{K_c} \quad (1)$$

где  $K_{\text{фр}}$  – коэффициент эффекта финансового рычага;

$\text{Э}_{\text{ра}}$  – экономическая рентабельность активов;

СРСП – средняя расчетная ставка процента за пользование кредитными ресурсами;

$K_3$  – заемный капитал, тыс. руб.;

$K_c$  – собственный капитал, тыс. руб.;

При этом если проценты за пользование заемными средствами значительно превышают экономическую рентабельность активов (в связи с чем дифференциал принимает отрицательное значение), привлечение заемных ресурсов экономически нецелесообразно, дальнейшее же наращивание плеча финансового рычага будет лишь мультиплицировать полученный отрицательный результат [2].

Таким образом, данный показатель даст возможность предсказания в будущем целесообразности и оптимальности привлечения заемных ресурсов предприятием на конкретном этапе деятельности, установления степени финансового риска будущего инвестирования, что позволит определить возможность наступления кризиса предприятия.

Поэтому, в модели прогнозирования банкротства наиболее оптимально будет использование эффекта финансового рычага, вместо коэффициента абсолютной ликвидности. Таким образом, для формирования модели воспользуемся четырьмя коэффициентами, выделенными в результате анкетирования экспертов. В таблице 1 приведены минимальные значения указанных показателей для сельхозпредприятий Центрального региона России, установленные в результате опроса в сравнении с рекомендуемыми в экономической литературе.

Определенные экспертами для условий Центрального региона России критические значения указанных показателей оказались значительно ниже рекомендуемых в экономической литературе. Также экспертный опрос выявил нецелесообразность установления числового ограничения для коэффициента обеспеченности собственными оборотными средствами из-за низкой доли собственных средств в совокупной величине капитала предприятий агропромышленного комплекса Центрального региона России.

Таблица 1 – Критические значения показателей вероятности банкротства

Показатели	Минимальное ограничение по оценке экспертов	Ограничения, рекомендуемые в экономической литературе
Коэффициент финансового рычага	$\geq 0,05$	$\geq 0,5$
Коэффициент текущей ликвидности	$\geq 0,8$	$\geq 2$
Коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами	$\geq 0$	$\geq 0,1$
Коэффициент автономии	$\geq 0,25$	$\geq 0,5$

С учетом оценочных ограничений финансовых коэффициентов, рекомендованных экспертами, в диссертационной работе проведен уточненный анализ финансового состояния исследуемых сельхозпредприятий, результаты которого представлены в таблице 2. Комбинация 1 указывает на число предприятий, результаты финансовой деятельности которых удовлетворяют всем установленным экспертами ограничениям, комбинации со 2 по 5 позволяют определить количество предприятий, финансовое состояние которых незначительно отличается от рекомендуемых экспертами критериев в связи с отклонением одного из показателей.

Таблица 2 – Анализ финансового состояния предприятий АПК Центрального региона России с использованием результатов экспертного опроса

Комбинации	$K_{фр}$	$K_{тл}$	$K_{осос}$	$K_a$	Процент от общего количества анализируемых предприятий
1	+	+	+	+	20
2	-	+	+	+	12
3	+	-	+	+	0
4	+	+	-	+	4
5	+	+	+	-	8

При использовании рекомендуемых экспертами критериальных оценок кризисной ситуации, финансовое состояние 20% сельхозорганизаций можно признать удовлетворительным. Финансовые показатели 24% предприятий агропромышленного комплекса отличаются от установленных экспертами критериев не более чем в одном случае, при этом для большинства из них характерна ситуация, при которой денежных средств недостаточно для погашения 5% краткосрочных обязательств. Данные результаты указывают на нецелесообразность установления единых нормативных ограничений для показателей, которые используются при проведении анализа финансового состояния предприятий АПК различной отраслевой и региональной принадлежности, что отметило и 65% участвовавших в исследовании специалистов [7].

Так же экспертам было предложено осуществить бальную оценку вероятности банкротства анализируемых сельхозпредприятий, которая предполагала деление рассматриваемых организаций на платежеспособные, с низкой вероятностью кризисной ситуации (1балл) и неплатежеспособные, деятельности которых, по мнению эксперта, в ближайшее время угрожает банкротство (0 баллов). По результатам полученных оценок высокая вероятность банкротства диагностирована для 60% анализируемых предприятий. Показатели хозяйственной деятельности указанных сельхозпредприятий представлены в таблице 3.

Таблица 3 – Финансовые показатели неплатежеспособных сельхозпредприятий

Показатели	Среднее значение показателей
Коэффициент финансового рычага	0,01
Коэффициент текущей ликвидности	0,46
Коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами	-0,72
Коэффициент автономии	0,29

Полученная в результате финансового анализа система показателей позволяет выявить слабые места в экономике сельскохозяйственного предприятия, охарактеризовать состояние дел этого предприятия (его ликвидность, финансовую независимость, обеспеченность собственными оборотными средствами, возможность получения в будущем финансовых инвестиций). Причем одни показатели могут находиться в критической зоне, а другие быть вполне удовлетворительными. Однако на основе такого анализа сделать однозначный вывод о том, что данное предприятие обязательно обанкротится в ближайшее время или, наоборот, выживет, обычно очень трудно. Выводы о вероятности банкротства можно делать только на

основе сопоставления показателей сельскохозяйственного предприятия и аналогичных предприятий агропромышленного комплекса, обанкротившихся или избежавших банкротства. Однако в России подыскать в каждом случае подходящий аналог для сравнения весьма затруднительно, или такого аналога может и не быть вообще. Надежность выводов о банкротстве может быть существенно повышена, если дополнить финансовый анализ прогнозированием вероятности банкротства предприятия с использованием методов многофакторного статистического анализа.

В процессе математического моделирования экономических явлений и объектов необходимо помнить о существующих колебательных процессах в жизненном цикле любого предприятия. На предприятиях агропромышленного комплекса наиболее сильными являются сезонные колебания. Суть сезонности заключается в разрыве между периодом производства и рабочим периодом: чем больше этот разрыв, тем выше показатель сезонности. Время производства - это время, необходимое для производства того или иного готового продукта. Время производства состоит как из рабочего периода, так из времени перерывов, необходимых иногда в процессе производства. Под рабочим периодом понимается определенное число связанных между собой рабочих дней, необходимых в определенной отрасли производства для получения готового продукта. Рабочий период может быть различным по своей продолжительности. В одних отраслях готовый продукт изготавливается ежедневно, а в других – процесс создания готового продукта длится какое-то число дней, месяцев, а может быть, и лет, как, например, в производстве сложных сельскохозяйственных машин, в выращивании птицы, скота, зерновых культур и т.п.

Сезонность и сезонные колебания в экономике Российской Федерации вызываются как социальными, так и естественно-климатическими причинами. В свою очередь естественно-климатические причины оказывают неодинаковое воздействие на производство. Сезонные колебания, отраженные в рядах динамики, необходимо изучать и измерять для учета определения мероприятий, необходимых для уменьшения (или увеличения) сезонных колебаний. В экономической литературе все методы анализа сезонности по своему существу делятся на две группы (рисунок 1).

Рассмотрим влияние индексов сезонности на выручку исследуемых предприятий агропромышленного комплекса. Для этого воспользуемся индексами сезонности, которые представляют собой процентные соотношения фактических (эмпирических) внутригрупповых уровней ряда динамики ( $\bar{y}_i$ ) к теоретическим (расчетным) уровням ( $\bar{y}$ ), выступающим в качестве базы сравнения:

$$I_s = \frac{\bar{y}_i}{\bar{y}} \cdot 100\% \quad (2)$$

где -  $\bar{y}_i$  средняя для каждого месяца минимум за три года;

$\bar{y}$  - среднемесячный уровень для всего ряда.

Поскольку измерение сезонных колебаний производится на базе соответствующих уровней тренда  $\bar{y}$ , в исчисляемых при этом индивидуальных индексах сезонности влияние основной тенденции развития элиминируется (устраняется). На сезонные колебания могут накладываться случайные отклонения, для их устранения производится усреднение индивидуальных индексов, одноименных внутригодовых периодов анализируемого ряда динамики. Для каждого периода годового цикла определяются обобщенные показатели в виде средних индексов сезонности  $\bar{I}_s$ :

$$\bar{I}_s = \frac{\sum I_s}{n}, \quad (3)$$

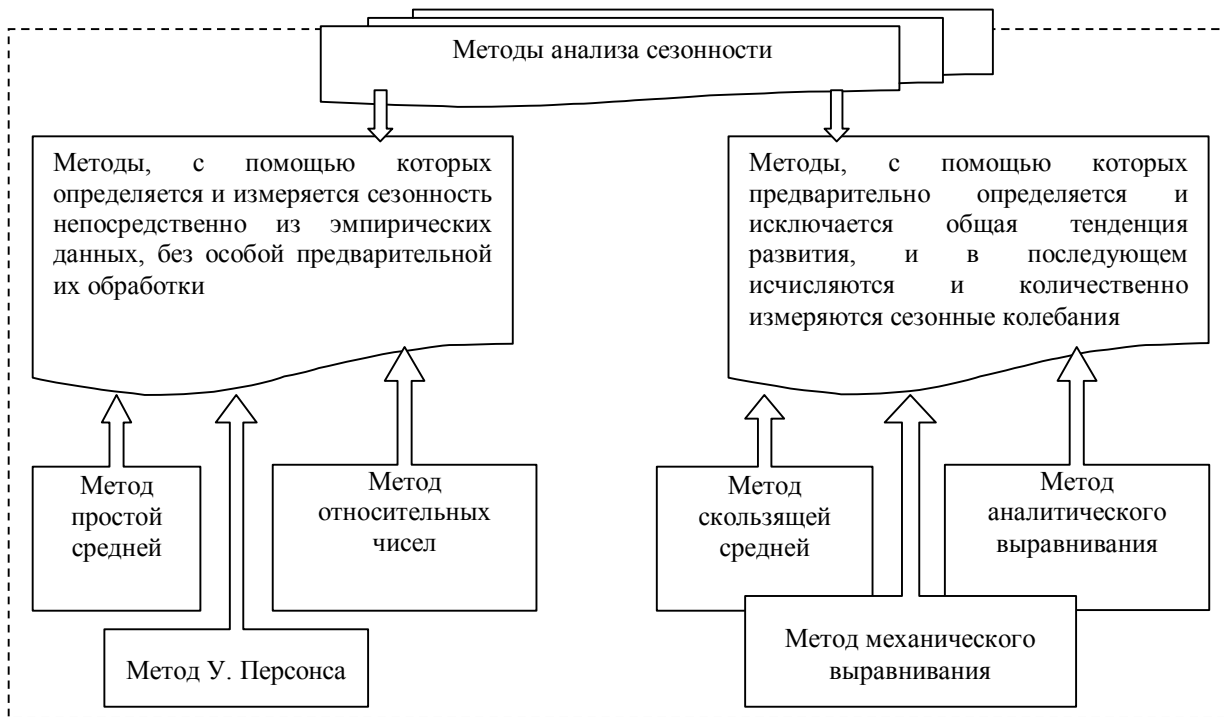


Рисунок 1 – Структура методов анализа сезонности

Вычисленные на основе приведенной формулы средние индексы сезонности свободны от влияния основной тенденции развития и случайных отклонений. Характер тренда определяет вид используемой формулы. Для рядов внутри годовой динамики с ярко выраженной основной тенденцией развития она примет следующий вид:

$$\bar{I}_s = \frac{\sum \frac{y_i}{y}}{n} \quad (4)$$

Далее проанализируем выручку предприятий агропромышленного комплекса Центрального региона России (таблица 4).

Таблица 4 – Данные о поступлении выручки предприятий агропромышленного комплекса Центрального региона России поквартально

Показатели	2004	2005	2006	2007	2008
1 квартал, тыс. руб.	54680	33728	45630	48362	38540
2 квартал, тыс. руб.	81120	52845	38260	40516	43085
3 квартал, тыс. руб.	114460	154630	102358	138460	113220
4 квартал, тыс. руб.	91100	74642	93080	74677	85 910
Итого за год, тыс. руб.	341360	315845	279328	302015	280 755
Темпы роста, %	100	92,53	81,83	88,47	82,25
В процентах по годам		92,53	88,44	108,12	92,96
Абсолютные изменения, тыс. руб.		-25515	-36517	22687	-21260

По имеющимся данным вычислим индексы сезонных колебаний поступления выручки от реализации сельскохозяйственной продукции исследуемых сельхозпредприятий. Представленные колебания предопределили использование формулы для расчета индексов сезонности способом переменной средней. Выберем функцию для получения теоретических уровней тренда на основе показателей анализируемого ряда динамики. Это может быть прямолинейная функция:

$$\bar{Y} = \alpha_0 + \alpha_1 t_i \quad (5)$$

Рассчитаем параметры уравнения при  $\sum t=0$  (Таблица 5).

Таблица 5 – Определение параметров уравнений

Год, квартал	$t_i$	$t_i^2$	$t_i^4$	$y_i$	$t_i*y_i$	$t_i^2*y_i$	$\bar{y}$	$I_s$
2004								
1	-20	400	160000	54680	-1093600	21872000	78554,35	69,61%
2	-18	324	104976	81120	-1460160	26282880	78295,43	103,61%
3	-16	256	65536	114460	-1831360	29301760	78036,51	146,67%
4	-14	196	38416	91100	-1275400	17855600	77777,59	117,13%
2005								
1	-12	144	20736	33728	-404736	4856832	77518,67	43,51%
2	-10	100	10000	52845	-528450	5284500	77259,75	68,40%
3	-8	64	4096	154630	-1237040	9896320	77000,83	200,82%
4	-6	36	1296	74642	-447852	2687112	76741,91	97,26%
2006								
1	-4	16	256	45630	-182520	730080	76482,99	59,66%
2	-2	4	16	38260	-76520	153040	76224,07	50,19%
3	2	4	16	102358	204716	409432	75706,23	135,20%
4	4	16	256	93080	372320	1489280	75447,31	123,37%
2007								
1	6	36	1296	48362	290172	1741032	75188,39	64,32%
2	8	64	4096	40516	324128	2593024	74929,47	54,07%
3	10	100	10000	138460	1384600	13846000	74670,55	185,43%
4	12	144	20736	74677	896124	10753488	74411,63	100,36%
2008								
1	14	196	38416	38540	539560	7553840	74152,71	51,97%
2	16	256	65536	43085	689360	11029760	73893,79	58,31%
3	18	324	104976	113220	2037960	36683280	73634,87	153,76%
4	20	400	160000	85 910	1718200	34364000	73375,95	117,08%
Сумма	0	3080	810656	1519303	-80498	239383260	75965,15	
A0				75965,15				
A1				-129,46				

По вычисленным параметрам синтезируется модель тренда на основе прямолинейной функции:  $\bar{Y}=75965-129,46*t$ . По данной модели производится расчет теоретических уровней тренда для каждого анализируемого ряда динамики  $\bar{Y}$ . Значения рассчитанного показателя представлены в графе 8 таблицы 5. Расчет индивидуальных индексов сезонности  $I_s$  характеризующие отношение эмпирических уровней  $y_i$  к теоретическим  $\bar{Y}$  для каждого периода анализируемого ряда внутригодовой динамики представлен в графе 9. Для устранения факторов случайного порядка произведем усреднение индивидуальных индексов сезонности. В результате анализа мы получили следующие данные:

- 1 квартал индекс сезонности – 57,81%
- 2 квартал индекс сезонности – 66,92%
- 3 квартал индекс сезонности – 164,38%
- 4 квартал индекс сезонности – 111,04%.

Как средние арифметические простые, они будут показателями средней сезонной волны. Однако исчисленная таким образом средняя сезонная волна не всегда соответствует действительности и не всегда среднеквартальная величина за весь период равна ста (сезонные колебания эмпирических данных ряда выражаются в процентах к общей тенденции, которая приравнивается к ста процентам, поэтому среднеквартальная за весь период всегда должна быть равна 100). При отсутствии такого равенства получаем его пропорциональным изменением квартальных показателей средней сезонной волны, тогда сумма квартальных показателей сезонной волны составит уже 400, а среднеквартальная - 100. Произведем расчет сезонной волны способом средней арифметической по данным таблицы 6. Для этого сложим

показатели сезонной волны последовательно за все годы и исчислим средние для каждого квартала [8].

Таблица 6 – Расчет средних поквартальных показателей сезонной волны по выручке исследуемых сельскохозяйственных предприятий

Кварталы	Невыпрямленная средняя сезонная	Выпрямленная средняя сезонная
1	57,81%	57,79%
2	66,92%	66,89%
3	164,38%	164,31%
4	111,04%	110,99%
Итого	400,15%	400
В среднем	100,04%	100

Для получения выправленной средней сезонной волны применяется пересчет методом коэффициентов, тогда показатель первого квартала будет 57,79% ( $700/400,15 \cdot 57,81$ ) и т.д. Выпрямленная сезонная волна показывает, что в первом квартале выручка от реализации продукции составляет на 32,21% меньше среднеквартальной выручки. Проведенный анализ позволяет сделать вывод о том, что данные финансовых показателей большей группы объектов имеют прямую сезонную зависимость.

Таким образом, неотъемлемым элементом в процессе прогнозирования кризисной ситуации агропромышленных предприятий является использование значения сезонной составляющей. Это позволит получать более достоверные показатели, характеризующие деятельность исследуемого предприятия не только по данным годовой, но и промежуточной бухгалтерской отчетности.

Учет сезонных колебаний приводит к снижению ошибки при расчете теоретических значений показателей деятельности организации и при их прогнозировании. Использование более точных величин позволит приблизить разрабатываемую модель прогнозирования банкротства к действительности, что является одной из задач при ее создании.

Таким образом, частью задачи прогнозирования должна являться задача оценки сезонных колебаний, которые могут в значительной степени влиять на получаемую картину прогнозируемого состояния предприятия агропромышленного комплекса.

Для выявления наиболее действенных средств улучшения финансового положения предприятий агропромышленного комплекса необходимо использовать меры по финансовому оздоровлению, к которым относятся:

- государственная поддержка предприятий сельскохозяйственного назначения;
- финансовое оздоровление предприятия, путем реструктуризации долгов сельхозпредприятий;
- получение кредитов и других видов финансовой помощи;
- поиск внутренних резервов увеличения прибыльности производства и достижения безубыточности финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственных предприятий;
- использование маркетингового анализа по изучению спроса и предложения, рынков сбыта и формирование на этой основе оптимального ассортимента и структуры производства продукции;
- повышение уровня квалификации управленческого персонала и работников сельскохозяйственных предприятий;
- заключение договоров лизинга с целью обновления материально-технической базы сельхозпредприятий, который не требует полной единовременной оплаты арендуемого имущества и служит одним из видов инвестирования;
- использование договора факторинга, т.е. уступка банку права требования дебиторской задолженности;
- продажа имущественного комплекса неплатежеспособного сельскохозяйственного предприятия новому юридическому лицу, созданному с привлечением инвестора;



- создание интегрированных структур АПК, реформирование неплатежеспособных сельскохозяйственных предприятий;
- передача в аренду с дальнейшим выкупом основных средств производства и осуществление хозяйственной деятельности в новой структуре, с привлечением инвестора;
- реорганизация сельскохозяйственных предприятий [9].

Для эффективного предотвращения кризиса сельхозтоваропроизводителей наряду с реструктуризацией долгов необходимо использовать в комплексе и другие мероприятия по финансовому оздоровлению.

## ЛИТЕРАТУРА

1. Дуканич, Л.В. Налоги и налогообложение: учебное пособие [Текст] / Л.В. Дуканич. – Ростов на Дону: «Феникс», 2006. – 416с.
2. Коваль, Л.С. Налогообложение коммерческих организаций: учебное пособие [Текст] / Л.С. Коваль. – М.: Гелиос АРВ, 2001. – 304с.
3. Лермонтов, Ю.М. Внесение исправлений и представление уточненных деклараций [Текст] / Ю.М. Лермонтов // Налоговый вестник. – 2007. – № 3. – С. 9 – 11
4. Методические рекомендации по применению Налогового кодекса РФ [Текст]. – М.: ИНФРА-М, 2007. – 321с.
5. Перов, А.В. Налоги и налогообложение [Текст] / А.В. Перов, А.В. Толкушкин. – М.: Юрайт – Издат, 2005. – 720с.
6. Российский статистический ежегодник. 2006.: Статистический сборник [Текст]. – М.: Росстат, 2006. – 806с.
7. Сельскохозяйственные организации Орловской области. Статистический сборник [Текст]. – Орел: Орелстат, 2007. – 150с.
8. Серова, Е.В. Направления совершенствования налогового законодательства в части налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей [Текст] / Е.В. Серова, О.Д. Шик // Бюллетень центра АПЭ. – 2006. - №2 (28). – С. 14 – 25
9. Internet resource: <http://www.nalog.ru>

### Маслов Борис Григорьевич

Орловский государственный технический университет

302020, г. Орел, Наугорское ш., 40

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

Тел.: (4862) 41-95-35

E-mail: [konfer\\_buh@mail.ru](mailto:konfer_buh@mail.ru)

### Попова Л.В.

**Бухгалтерский управленческий учет:** учебно-методическое пособие. – М.: Дело и Сервис, 2008.

#### Гриф УМО

В системе бухгалтерского учета дисциплина «Бухгалтерский управленческий учет» занимает ведущее место, являясь одной из профилирующих фундаментальных дисциплин, так как позволяет внутренним пользователям финансовой системы, заинтересованным в получении наиболее достоверной информации, полностью представить деятельность предприятия.

В учебно-методическом пособии раскрывается нормативно-правовая база регулирования управленческого учета, предусмотрены тестовые задания, а также представлен глоссарий.



*Адрес учредителя журнала:*

Орловский государственный технический университет  
302020, г. Орел, Наугорское шоссе, 29  
(4862) 43-48-90  
www.ostu.ru  
E-mail: nmu@ostu.ru

*Адрес редакции:*

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

Технический редактор, корректор,  
компьютерная верстка Е.Г. Дедкова

Подписано в печать 23.12.2009 г.  
Формат 70x108 1/16. Усл. печ. л. 9.  
Тираж 1000 экз.  
Заказ № \_\_\_\_\_

Отпечатано с готового оригинал-макета на полиграфической базе ОрелГТУ  
302030, г. Орел, ул. Московская, 65