

*Редакционный совет:*

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

*Главный редактор:*

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

*Заместители*

*главного редактора:*

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

*Члены редколлегии:*

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

*Ответственный за выпуск:*

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

*Адрес редакции:*

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

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

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

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

© Госуниверситет - УНПК, 2011

## СОДЕРЖАНИЕ

### *Наука социального управления и общественного развития*

**Никулина С.В.** Становление новой концепции государственного управления..... 3

### *Научные тенденции развития инвестиций и инноваций*

**Харитонов Л.В.** Показатели оценки эффективности инвестиционной деятельности в отраслях АПК..... 8

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

**Гудков А.А.** Отечественные и международные методики организации управленческого учета: сравнительная характеристика, роль и значение в управлении..... 14

**Ильичева Е.В.** Экономико-математическая модель учетно-аналитической системы..... 21

**Лукин В.П.** Взаимосвязь логистики и учетно-аналитической системы..... 27

**Никитин С.А.** Управленческий учет в системе менеджмента..... 32

**Романчин В.И.** Бухгалтерский учет во взаимодействии с логистикой: их сходства и различия..... 37

**Шибеева Н.А.** Интеграция знаний в области международного менеджмента как условие успешного внедрения международных стандартов финансовой отчетности..... 43

**Резяпова А.М.** Развитие методических подходов к формированию концептуальных моделей внутреннего контроля..... 48

**Акулова И.В.** Правовые и учетно-контрольные идентификаторы хозяйственных договоров как объекта судебно-бухгалтерской экспертизы..... 56

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

**Закиров А.И.** Налоговая логистика как основополагающий элемент налогового планирования..... 63

**Потапова Н.А.** Совершенствование анализа отчетности налогоплательщиков по налогу на добавленную стоимость в целях повышения качества администрирования..... 71

### *Научное развитие экономики и управления предприятием*

**Власова М.А.** Логистика и маркетинг: проблемы взаимодействия..... 77

**Гудименко Г.В.** Верификация логистических затрат..... 83

**Давыдова Л.В.** Менеджмент учета издержек производства..... 87

**Смирнов В.Т.** Роль документации в системе менеджмента организации..... 91

**Сизова И.Ю.** Логистика как способ повышения конкурентоспособности предприятия..... 96

**Скоблякова И.В.** Логистические системы современных предприятий..... 101

**Степаненко Е.И.** Леверидж и его роль в современном менеджменте..... 108

**Руденко В.С., Журба О.В.** Аналитические аспекты затратоемкости экологически чистой продукции в АПК..... 113

*Editorial council:*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*Editor-in-chief:*

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

*Editor-in-chief Assistants:*

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

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

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

*Associate Editors:*

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

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

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

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

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

*Responsible for edition:*

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

*Address:*

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

© State University-ESPC, 2011

## CONTENTS

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

**Nikulina S.V. Formation of a new concept of governance..... 3**

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

**Haritonova L.V. Performance evaluation of effectiveness investing activities agricultural industries..... 8**

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

**Gudkov A.A. Domestic and international organisations management accounting procedures: a comparative characteristics, role and importance of the office..... 14**

**Il'icheva E.V. Economic-mathematical model of accounting and analysis system..... 21**

**Lukin V.P. Relationship of logistics and accounting system research..... 27**

**Nikitin S.A. Management accounting in the management..... 32**

**Romanchin V.I. Accounting in contact with logistics: their similarities and differences..... 37**

**Shibaeva N.A. Integration of knowledge in the field of international management as a condition for successful implementation of IFRS..... 43**

**Rezyapova A.M. Development of approaches to the formation of conceptual models of internal control..... 48**

**Akulova I.V. Legal, accounting and control indicators of contracts as court-accounting procedure object..... 56**

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

**Zakirov A.I. Tax logistics as the fundamental element tax planning..... 63**

**Potapova N.A. Perfection of the analysis of the reporting of tax bearers under the tax to the added cost with a view of administration improvement of quality..... 71**

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

**Vlasova M.A. Logistics and marketing: problems of interaction..... 77**

**Gudimenko G.V. Verification of logistics costs..... 83**

**Davydova L.V. Management accounting for production costs..... 87**

**Smirnov V.T. The role of documentation in the management of organization 91**

**Sizova I.Y. Logistics as a means of increasing the competitiveness of enterprises..... 96**

**Skoblyakova I.V. Logistics systems of modern business..... 101**

**Stepanenko E.I. Leverage and its role in the financial management..... 108**

**Rudenko V.S., Zhurba O.V. Analytical aspects of the input intensities of environmentally friendly products in the agribusiness..... 113**

# **НАУКА СОЦИАЛЬНОГО УПРАВЛЕНИЯ** **И ОБЩЕСТВЕННОГО РАЗВИТИЯ**

УДК 330

С.В. НИКУЛИНА

## **СТАНОВЛЕНИЕ НОВОЙ КОНЦЕПЦИИ ГОСУДАРСТВЕННОГО УПРАВЛЕНИЯ**

*В статье рассматривается отход от бюрократической парадигмы управления и становление новой концепции государственного менеджмента, ориентация на клиента, на удовлетворение его нужд и потребностей, что даст стимул и возможность решать управленческие вопросы. Переход к новой концепции государственного управления требует приватизации менеджмента, государственные функции децентрализации управления необходимо передавать частным организациям и институтам и организациям гражданского общества.*

**Ключевые слова:** государственное управление, правовое государство, теория бюрократии, менеджеризм, мониторинг административных реформ, контрактная система, приватизация управления, децентрализация управления, общественный договор.

В различных странах Европы в XVII, а позднее и в России, стала разрабатываться концепция правового государства. Изменения, которые в последующем произошли в государственном управлении, повлияли и на предмет науки о нем. Прежние названия «полиция» и «полиция благосостояния» утратили свое первоначальное значение. Для обозначения всей совокупности функций государства стали употреблять термин «административная деятельность», а термин «полиция» сохранился только для обозначения деятельности государства по обеспечению безопасности граждан и имущества.

Теоретической основой концепции правового государства и его управленческой деятельности послужили экономические теории физиократов - У. Петти, А. Смита, Д. Рикардо, взгляды И. Канта и др. Взгляды физиократов на роль государства представляли собой совершенно новое понимание его задач и целей. Физиократы были первыми последовательными представителями индивидуализма и либерализма в области экономики. Они отвергали всякое вмешательство правительства в деятельность гражданского общества.

Цели и задачи государства А. Смит понимает так же, как и физиократы: государство должно как можно меньше вмешиваться в деятельность частных лиц, ибо оно не в состоянии изменить естественные законы, на которых основана эта деятельность. Государство, по мнению А. Смита и его последователей, непригодно для выполнения хозяйственных функций. Последующий этап в развитии политэкономии связан с постепенным отходом от взглядов А. Смита на роль государства в экономике.

В пятой книге «Основы политической экономии» Д.С. Милль анализирует экономическую роль государства и возлагает на него функции, без выполнения которых невозможен экономический и социальный прогресс. Государство должно взять на себя расходы по созданию инфраструктуры, развитию науки и т.д. Большое значение Д.С. Милль придавал государственной системе социального обеспечения и налогообложения.

Ж. Сисмонди считает, что государство должно выполнять четыре функции, такие как: наведение общественного порядка, правосудие, обеспечение прав личности и собственности; общественные работы, благодаря которым можно пользоваться хорошими дорогами, широкими бульварами, здоровой водой; народное просвещение, благодаря чему дети получают воспитание, а у взрослых развивается религиозное чувство; национальная защита, обеспечивающая участие в выгодах, доставляемых общественным порядком.

Становление правового государства привело к образованию современной бюрократической системы государственного управления. Теория бюрократии в менеджменте и государственном управлении имеет во многом общие основания. Они связаны с трудами

М. Вебера, идеей В. Вильсона о разделении сферы политики и управления. Теория менеджмента была дополнена новыми принципами управления (П. Друкер), набором качеств (Д. МакКлеланд) и ролями управляющих (Г. Минцберг), среди которых назывались предпринимательская ориентация, интеллект, разносторонность, искусство межличностных отношений, информационные и управленческие роли, роли в принятии решений [6]. Многие исследователи не без основания отказывают теории и практике нового государственного управления в особой оригинальности, рассматривают его не как самостоятельную концепцию, а как набор управленческих идей, ценностей и технологий, позаимствованных из экономики, бизнеса и менеджмента, приводят достаточно веские аргументы для подтверждения своей точки зрения. Целевая установка менеджериализма состоит в переходе от бюрократического к рыночному поведению в государственных организациях, что включает, прежде всего, изменение мотивации руководителей и сотрудников государственных организаций, а также выборных должностных лиц, отсюда требование изменить государственные программы путем усиления внимания к обслуживанию клиентов, самостоятельности сотрудников, выборочной конкуренции и административному дерегулированию.

В. В. Герменчук провел мониторинг административных реформ и определил их отличия по формам и методам преобразований.

По его мнению, в большинстве стран Организации экономического сотрудничества и развития, были осуществлены следующие мероприятия: сокращение или ограничение количества работников государственного сектора (22 страны); децентрализация или делегирование полномочий в сфере менеджмента человеческих ресурсов (16 стран); новые программы развития менеджмента (15 стран); новые направления политики менеджмента (14 стран); реформы системы классификации должностей и содержания должностных обязанностей (13 стран); более гибкая организация рабочего времени (12 стран); бюджеты эксплуатационных затрат для министерств и ведомств (11 стран); комплексная стратегия менеджмента человеческих ресурсов (11 стран); система оценки исполнительной деятельности (10 стран); новые положения по подбору и отбору кадров, продвижению по службе (8 стран); реформирование или реструктуризация систем оплаты труда (8 стран); система формальной аттестации (8 стран); упрощение организационных структур (7 стран); оценка исполнительной деятельности руководителей в сфере менеджмента человеческих ресурсов (7 стран); система менеджмента исполнительной деятельности (6 стран) и т. д. [1]. Результаты административных реформ проводимых за рубежом и в России достаточно противоречивы. Новое государственное управление оказалось весьма технологичным для разрешения проблем неэффективного бюрократического аппарата. Внедрение в деятельность государственных структур рыночных механизмов сделало управление в государственном секторе более чувствительным к экономической конъюнктуре. На смену государству-администратору пришло государство как экономически эффективный менеджер. Возросло внимание к финансовому и налоговому менеджменту в государственной сфере, экономии бюджетных ресурсов за счет повышения эффективности собственной деятельности.

Концепция нового государственного менеджмента (нового государственного управления) вызвала множество инноваций в сфере государственного управления, рассматривается как средство преодоления негативных тенденций в развитии современного государства и бюрократизации систем управления. Государственный менеджмент предполагает уход от традиционного институционального подхода в сторону изучения реально действующих процедур и технологий управления с использованием современных средств анализа управленческих решений и практики их реализации через конкретные программы (как государственные, так и в сфере бизнеса). Государственный менеджмент предполагает использовать не силовые возможности управления, сегодня позитивные возможности государства определяются способностью создавать и поддерживать эффективную, согласованную с территориальными и групповыми интересами целенаправленную систему управления.

В государственном секторе большинство организаций существуют внутри явно дисфункциональных систем. Многие организации выполняют разнородные, часто противоречивые задачи, лишь некоторые сталкиваются с конкуренцией, немногие испытывают на себе последствия успехов или неудач своей работы, немногие способны подвести финансовые итоги своей работы (некоторые даже не в состоянии просто измерять ее результаты), и очень мало кто испытывает ответственность перед потребителем. Такая система создает условия и стимулы, которые заставляют организации действовать в бюрократическом стиле [5]. Административное насилие над человеком как основное средство управления, отсутствие прямой и персональной ответственности за принимаемые решения и результаты деятельности [4].

Мнение основоположников менеджериального подхода к государственному управлению Д. Осборна и Т. Геблера, изложено в знаменитой работе «Перестройка правительства». Задачи рационализации государственного аппарата связывались с формированием «поствеберовской», компактной, гибкой, прозрачной и отзывчивой бюрократии. Главные различия между традиционным и инновационным стилями государственного управления сводятся, по мнению еще одного из теоретиков административной реформации М. Бэрзли, к следующему [2]:

- бюрократическое учреждение фокусирует внимание, прежде всего, на собственных потребностях и перспективах, а постбюрократическое - на потребностях и перспективах потребителя;

- бюрократическое учреждение базируется на четком распределении ролей и ответственности между работниками, постбюрократическое - на сплоченности работников, действующих как одна команда;

- бюрократическое учреждение оценивает свою деятельность по объему освоенных ресурсов и количеству выполняемых задач, постбюрократическое - по результатам, представляющим ценность для потребителей; первое контролирует «вход» (затраты), второе – «выход» (ценности);

- бюрократическое учреждение соблюдает раз и навсегда установленные процедуры, постбюрократическое меняет алгоритм действий при изменении требований, предъявляемых к производимым им услугам;

- бюрократическое учреждение начинает деятельность с объявления о своей политике и конкретных планах, постбюрократическое - с установления двусторонней коммуникации с потребителями для уточнения или пересмотра ранее сформулированной стратегии;

- бюрократическое учреждение отделяет аналитическую работу от непосредственного обслуживания клиентов, постбюрократическое - стимулирует осмысление работниками «первой линии» возможностей для улучшения обслуживания клиентов.

В государственном секторе появились конкуренция, контрактная система, тендер, маркетинг, реклама. Традиционная государственная бюрократия была значительно сокращена, во многом растеряла свои былые позиции и преимущества. Однако, любая система, тем более бюрократическая, находит способы и возможности самовоспроизводиться и самовозрастаться. Административная реформа в РФ на 22 тысячи человек сократила число государственной бюрократии, но проводимая муниципальная реформа увеличила число муниципальной бюрократии примерно на 1 миллион человек.

По нашему мнению, основное противоречие заключается в том, что при сокращении доли государственной собственности, количество чиновников и их влияние и участие в присвоении прибавочного продукта значительно возросло.

Самым важным концептуальным вызовом последнего времени для бюрократической парадигмы является мнение о том, что государственные организации должны быть ведомы клиентом, и ориентированы на оказываемые услуги [3].

Мы считаем, что, прежде всего, необходима ориентация на клиента, направленная на удовлетворение их нужд и потребностей, и это даст стимул и возможность решать управленческие решения. Персональная ответственность за эффективность и качество

работы государственных менеджеров определяется не столько путем сопоставления затрат и результатов их деятельности, экономией и производительностью, а степенью удовлетворенности и ростом благосостояния граждан, поскольку в государственных структурах в качестве критерия наряду с эффективностью и результативностью выступает социальная справедливость, поскольку экономическая эффективность не всегда сопровождается эффективностью социальной.

Государственный менеджмент сфокусирован на улучшении организационной эффективности, что включает следующее:

- поддержка дискуссий по пригодности программ и целей между соответствующими агентствами и министерствами, перед которыми они отчитываются;
- сравнение в процессе внедрения новых измерительных механизмов для лучшей эффективности, включая основанную на конкретных результатах труда зарплату;
- обеспечение информации для мониторинга и оценки эффективности и рациональности действий организации и ее программ;
- изучение затрат и результатов на основе четко определенных бюджетных средств и ожидаемых результатов действий организации (бюджетирование по результатам);
- сравнение эффективности близких по характеру деятельности организаций или подобных действий в разных организациях и индентификации тех видов деятельности, где можно добиться улучшений.

Государство, подобно крупной корпорации, должно стремиться, прежде всего, к удовлетворению интересов своих «акционеров», к повышению с этой целью своей эффективности, к росту капитализации создаваемых за счет бюджета активов, к совершенствованию технологии управления и качеству оказываемых населению услуг, повышению уровня прозрачности работы государственного аппарата. Речь, таким образом, идет о смене стиля государственной деятельности в направлении укрепления ее рациональных начал.

Для решения приоритетных задач, требуется анализ и постоянный мониторинг программ, контроль за исполнением отчетности, финансовое управление и электронная обработка данных, то есть методы частного сектора, направленные на сокращение издержек и контроль за расходами. Система контроля должна переориентироваться таким образом, чтобы решить проблему, а не наказать тех, кто делает ошибки. Деятельности государственных менеджеров должна быть присуща инновационность и креативность.

Необходима приватизация и децентрализация управления. Государственные функции необходимо передавать частным организациям и институтам, а также организациям гражданского общества. Организационно-хозяйственной формой их взаимодействия является общественный договор (контракт). Контрактное государство не означает его ослабление, а свидетельствует об изменениях, которые претерпевает регулятивная деятельность государства, о новых формах контроля за бюрократией и стратегическими звеньями госуправления. Развитие информационных технологий превращает такой контроль в легко решаемую задачу, функцию обычного технического персонала.

В практике государственного управления необходим такой инструмент менеджмента как стратегическое планирование и прогнозирование управленческой деятельности и широкое использование программных методов управления.

Таким образом, новый подход к государственному управлению стремится к созданию адаптивных систем, способных рожать инновации, обеспечению условий для инновационных действий государственного аппарата, так и развитию его профессиональных качеств, то есть способности к планированию управленческой деятельности и широкому использованию программных методов управления, связанных с постановкой инструментализированно выраженных задач с количественными и качественными показателями, позволяющими обеспечить контроль за их выполнением, что соответствует современным представлениям о государственном менеджменте.

## СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Герменчук, В.В. Политика и государственная служба: моногр. [Текст] / В.В. Герменчук. - Минск: Академия управления при Президенте Республики Беларусь, 2008.
2. Комаровский, В.С. Государственная служба и средства массовой информации: курс лекций [Текст] / В.С. Комаровский. - Воронеж. Издательство Воронежского государственного университета, 2003.
3. Купряшин, Г.Л. Государственный менеджмент: возможности и ограничения [Электронный ресурс] / Режим доступа URL <http://e-journal.spa.msu.ru/images/File/2003/kupriaschin.pdf>
4. Куриц, С.Я., Болезна государства. Диагностика патологий системы государственного управления и права: монография [Текст] / С.Я. Куриц, В.П. Воробьев. - Моск. Гос. ин-т междунар. отношений России. — М.: МГИМО (У) МИД России, 2009.
5. Осборн, Д. Управление без бюрократов: Пять стратегий обновления государства [Текст] / Д. Осборн, П. Пластрик. - М.: Прогресс, 2001.
6. Современное управление. Энциклопедический справочник [Текст] / М.: «Издательство», 1997.

### Никулина Светлана Владимировна

Северо-Кавказская академия государственной службы  
344007, Россия, г. Ростов-на-Дону, Пушкинская ул., д. 70  
Доцент кафедры налогообложения и бухгалтерского учета  
Тел.: +7 (863) 2409717  
E-mail: orelbuin@yahoo.com

S.V. NIKULINA

## FORMATION OF A NEW CONCEPT OF GOVERNANCE

*We consider a departure from the bureaucratic paradigm of governance and the emergence of New Public Management, customer focus, to meet their needs and this will give incentive and opportunity to address management solutions. The transition to the new concept of government requires the privatization of management, state functions decentralization of is necessary to transfer to private organizations and institutions and civil society organizations.*

**Key words:** *governance, rule of law, the theory of bureaucracy, managerialism and monitoring of administrative reforms, the contract system, the privatization of governance, decentralization of management, the social contract.*

## BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)

1. Germenchuk, V.V. Politika i gosudarstvennaja sluzhba: monogr. [Tekst] /V.V. Germenchuk. - Minsk: Akademija upravlenija pri Prezidente Respubliki Belarus', 2008.
2. Komarovskij, V.S. Gosudarstvennaja sluzhba i sredstva massovoj informacii: kurs lekcij [Tekst] / V.S. Komarovskij. — Voronezh. Izdatel'stvo Voronezhskogo gosudarstvennogo universiteta, 2003.
3. Kuprjashin, G.L. Gosudarstvennyj menedzhment: vozmozhnosti i ogranichenija [Jelektronnyj resurs] / Rezhim dostupa URL <http://e-journal.spa.msu.ru/images/File/2003/kupriaschin.pdf>
4. Kuric, S.Ja., Bolezni gosudarstva. Diagnostika patologij sistemy gosudarstvennogo upravlenija i prava: monografija [Tekst] / S.Ja. Kuric, V.P. Vorob'ev. - Mosk. Gos. in-t mezhdunar. otnoshenij Rossii. — М.: MGIMO (U) MID Rossii, 2009.
5. Osborn D. Upravlenie bez bjurokratov: Pjat' strategij obnovenija gosudarstva [Tekst] / D. Osborn, P. Plastrik. - М.: Progress, 2001.
6. Sovremennoe upravlenie. Jenciklopedicheskij spravochnik [Tekst] / М.: «Izdatcentr», 1997.

### Nikulina Svetlana Vladimirovna

North-Caucasian Academy of Civil Service  
344 007, Russia, Rostov-on-Don, str. Pushkinskaya, 70  
Assistant Professor Department of «Taxation and accounting»  
Numb.: +7 (863) 2409717  
E-mail: orelbuin@yahoo.com

# НАУЧНЫЕ ТЕНДЕНЦИИ РАЗВИТИЯ ИНВЕСТИЦИЙ И ИННОВАЦИЙ

УДК 330.322

Л. В. ХАРИТОНОВА

## **ПОКАЗАТЕЛИ ОЦЕНКИ ЭФФЕКТИВНОСТИ ИНВЕСТИЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В ОТРАСЛЯХ АПК**

*В статье приведен сравнительный экономический анализ существующих методик оценки инвестиционной деятельности в АПК, сформулированы и обоснованы преимущества методических подходов, приемов исчисления показателей экономической эффективности капитальных вложений, составляющих основную сумму инвестиций, позволяющих более точно определять, сопоставлять их значения во времени и учитывать влияние эндогенной и экзогенной экономической среды.*

**Ключевые слова:** оценка, инвестиционная деятельность, эффективность.

В процессе выполненных исследований проблем оценки эффективности инвестиций и практики ее реализации разработаны методологические рекомендации по их практическому применению. Обстоятельный анализ их позволяет констатировать наличие некоторых различий в алгоритме расчета показателей эффективности инвестиций, который рекомендовали и применяли в национальной практике (в бывшем СССР) и странах с рыночной экономикой. Так, на протяжении 20 лет в национальной практике (бывшего СССР) были разработаны и утверждены четыре издания Типовой методики определения экономической эффективности капитальных вложений 1960, 1969, 1980 и 1988 годов. Обстоятельной оценкой всего многообразия существующих подходов к методам определения эффективности капиталовложений можно констатировать, что важнейшим признаком приоритетности из них следует считать тот, который ориентирован на приведенные ниже критерии:

- получением прибавочной продукции от добавочных капиталовложений,
- максимальным объемом продукции от осуществленных капитальных вложений,
- повышением производительности труда,
- снижением себестоимости продукции в результате произведенных капитальных вложений и срока их окупаемости,
- повышением рентабельности производства,
- ростом национального дохода.

Многие экономисты стран СНГ решающим показателем экономической эффективности капитальных вложений считают повышение производительности труда, а основное содержание эффективности рассматривают: «как отношение двух величин, результата к затратам для достижения этого результата». В данном определении и заложен показатель эффективности различного рода систем [3].

Так, показатели общей, (абсолютной) экономической эффективности капиталовложений исчисляются, если известны результаты функционирования созданного за счет инвестиций объекта. Для расчета показателей необходимы данные о размерах чистой продукции (ЧП), валового дохода (ВД), прибыли (П<sub>р</sub>). Содержанием таких показателей является капиталотдача (Э<sub>0</sub>), которая определяется по формуле:

$$\text{Э}_0 = \frac{\text{ЧП}}{\text{КВ}} - (\text{по чистой продукции}) \quad (1)$$

$$\text{Э}_0 = \frac{\text{ВД}}{\text{КВ}} - (\text{по валовому доходу}) \quad (2)$$

$$\mathcal{E}_0 = \frac{\Pi_p}{KB} - (\text{по прибыли}) \quad (3)$$

Каждый из приведенных показателей имеет свое конкретное значение. Ученые-экономисты стран СНГ преимущественно рекомендуют важнейшим считать третий, так как он означает практическую возможность любого предприятия успешно начать новый воспроизводственный цикл. Методика расчета рассмотренных показателей путем деления суммы чистой продукции, валового дохода, прибыли на капитальные вложения позволяет иметь определенное представление о капиталоотдаче.

Указанные рекомендации по определению эффективности инвестиций касаются, как правило, оценки эффективности капиталовложений.

Эти положения опирались на те реальные экономические условия в прошлом в которых капитальные вложения применялись в качестве факторов производства: высокий уровень защиты национального рынка продовольствия; отсутствие явной рыночной конкуренции; отсутствие инфляционных процессов в экономике; стабильный рынок сбыта сельскохозяйственной продукции; сильное государственное влияние (управляющее воздействие) на инвестиционные процессы; большие суммы средств, предусматриваемые на государственном уровне для целей капиталовложений; отсутствие условий объективной оценки эффективности их применения.

В настоящее время все указанные выше условия в значительной мере трансформированы и подвергаются значительным изменениям.

Экспертная оценка методики исчисления показателей экономической эффективности капиталовложений, позволяет констатировать, что и в более поздних работах, вплоть до периода реформирования экономики АПК Беларуси, отдельные авторы предлагали подходы для решения данной проблемы, которые нельзя считать корректными. В современной практике экономической оценки эффективности инвестиций активно учитывается влияние эндогенной и экзогенной экономической среды [2].

Исследования влияния эндогенной среды на инвестиционный процесс должен включать учет условий спроса (цены, количественная оценка спроса и т.д.) и предложения (используемая технология, запланированные расходы, доступность ресурсов и т.д.). Кроме этого, экономический анализ инвестиционного процесса должен включать исследование влияния мега- макро- и микроэкономических факторов: системы налогообложения, способы начисления амортизации, условия получения кредита, возможности получения государственных дотаций, степень государственного регулирования экономикой, тенденции спроса на инвестиционные товары, ликвидность компаний, ожидаемый доход от реализации инвестиционного проекта или программы и т.д., а также величину упущенной выгоды в течение срока освоения капитальных вложений.

С целью определения экономической эффективности капитальных вложений в современной практике наиболее активно применяются следующие показатели:

- чистый дисконтированный доход или чистая приведенная стоимость;
- внутренняя норма доходности;
- срок окупаемости капитальных вложений;
- индекс доходности;
- расчет аннуитета.

Рассматриваемые показатели с разных сторон отражают практически один и тот же процесс сопоставления во времени эффектов от капитальных вложений. Все эти показатели взаимосвязаны, что вытекает из экспертной оценки алгоритма их роста.

**Чистый дисконтированный доход (ЧДД)**, текущая или чистая приведенная стоимость (NPV), представляет собой оценку стоимости потока будущего дохода, который определяется как сумма текущих эффектов за весь расчетный период, приведенная к начальному соотношению интегральных результатов и интегральных затрат.

Если в течение расчетного периода не происходит инфляционного изменения цен или расчет производится в базисных ценах, то величина ЧДД для постоянной нормы дисконта (Эинт) вычисляется по формуле:

$$\mathcal{E}_{инт} = ЧДД = \sum_{t=0}^T (R_t - Z_t) \cdot \frac{1}{(1+E)^t}, \quad (4)$$

где  $R_t$  - результаты, достигаемые на  $t$ -м шаге расчета;

$Z_t$  - затраты, осуществляемые на том же шаге;

$T$  - горизонт расчета (равный номеру шага расчета, на котором производится ликвидация объекта);

$(R_t - Z_t = \mathcal{E}_t)$  - эффект, достигаемый на 1-м шаге.

На практике часто пользуются модифицированной формулой для определения ЧДД. Для этого из состава  $Z_t$ , исключают капитальные вложения и обозначают через:

$K_t$  - капиталовложения на  $t$ -м шаге;

$K$  - сумма дисконтированных капиталовложений, т.е.:

$$K = \sum_{t=0}^T K_t \cdot \frac{1}{(1+E)^t}. \quad (5)$$

Тогда вышеприведенная формула ЧДД примет вид:

$$ЧДД = \sum_{t=0}^T (R_t - Z'_t) \cdot \frac{1}{(1+E)^t} - K, \quad (6)$$

где  $Z'_t$  — затраты на 1-м шаге без учета капитальных вложений.

Если ЧДД инвестиционного проекта положителен, проект является эффективным (при данной норме дисконта), и может рассматриваться вопрос о его принятии. Чем больше ЧДД, тем эффективнее проект. Если ЧДД отрицательный, то проект считается неэффективным, т.е. убыточным для инвестора.

Величину ЧДД можно представить еще следующей формулой:

$$ЧДД = \sum_{t=0}^T (\Pi_t + A_t N_{\Pi}) \cdot \frac{1}{(1+E)^t} - K, \quad (7)$$

где  $\Pi_t$  — чистая прибыль, полученная на  $t$ -м шаге;

$A_t$  — амортизационные отчисления на  $t$ -м шаге;

$N_{\Pi}$  — налог на прибыль на  $t$ -м шаге, в долях ед.

Таким образом, ЧДД - это сумма приведенных величин чистой прибыли и амортизационных отчислений за минусом приведенных капитальных вложений.

В зарубежной литературе величину «ЧДД» обозначают «NPV»; величину « $\sum_{t=0}^T (R_t - Z'_t) \cdot \frac{1}{(1+E)^t}$ » обозначают «PV»; капитальные вложения « $K$ » обозначают «CI»; эффект, достигаемый на  $t$ -м шаге,  $\mathcal{E}_t = (R_t - Z_t)$  обозначают « $R_t$ ».

**Внутренняя норма доходности (ВНД)** представляет собой ту норму дисконта ( $E_{ВН}$ ), при которой величина приведенных эффектов равна приведенным капиталовложениям. Иными словами,  $E_{ВН}$  (ВНД) является решением уравнения:

$$\sum_{t=0}^T \frac{R_t - Z'_t}{(1 + E_{ВН})^t} = \sum_{t=0}^T \frac{K}{(1 + E_{ВН})^t}. \quad (8)$$

Если расчет ЧДД инвестиционного проекта дает ответ на вопрос, является он эффективным или нет при некоторой заданной норме дисконта ( $E$ ), то ВНД проекта определяется в процессе расчета и затем сравнивается с требуемой инвестором нормой дохода на вкладываемый капитал.

Если ВНД равна или больше требуемой инвестором нормы дохода на капитал, то инвестиции в данный инвестиционный проект оправданы, и может рассматриваться вопрос о его принятии. В противном случае инвестиции в данный проект нецелесообразны. Если сравнение альтернативных (взаимоисключающих) инвестиционных проектов (вариантов проекта) по ЧДД и ВНД приводит к противоположным результатам, предпочтение следует отдать ЧДД.

Под сроком окупаемости подразумевается минимальный временной интервал использования объекта капитальных вложений (от момента их осуществления), за пределами которого чистый дисконтированный доход становится неотрицательным:

$$\sum_{t=0}^T (D_t - Z_t) \cdot q^{-t} \geq 0, \quad (9)$$

где  $T$  – искомая величина;

$D_t$  – поступления (выручка) периода  $t$ ;

$Z_t$  – затраты (издержки) периода  $t$ ;

$(D_t - Z_t)$  – эффект, достигаемый в период  $t$ ;

$q$  – коэффициент дисконта.

Наиболее предпочтительным является вариант с кратчайшим сроком окупаемости. Срок окупаемости, так же как и показатель (ВНД), не может быть выбран в качестве единственного критерия для определения экономической эффективности капитальных вложений, поскольку не учитывает части денежных потоков после срока окупаемости.

Таким образом, показатель срока окупаемости можно использовать только в качестве дополнения к рассмотренным выше показателям экономической эффективности капитальных вложений чистого дисконтированного дохода и внутренней нормы доходности [4].

**Индекс доходности (ИД)** представляет собой отношение суммы приведенных эффектов к величине капиталовложений:

$$ИД = PI = \frac{1}{K} \cdot \sum_{t=0}^T (R_t - 3'_t) \cdot \frac{1}{(1 + E)^t}, \quad (10)$$

$$\text{или } ИД = PI = \frac{\sum_{t=0}^T \mathcal{E}_t}{K}, \quad (11)$$

где  $\sum_{t=0}^T \mathcal{E}_t$  - сумма приведенных эффектов;

$K$  - приведенные капитальные вложения.

С достаточной степенью точности индекс рентабельности можно, определить как отношение дисконтированных прибылей и амортизационных отчислений к капитальным вложениям.

Индекс доходности тесно связан с ЧДД. Он строится из тех же элементов, и его значение связано со значением ЧДД; если ЧДД положителен, то  $ИД > 1$ , и наоборот.

Если  $ИД > 1$ , проект эффективен, если  $ИД < 1$  — неэффективен.

Наряду с приведенными наиболее распространенными в экономической практике показателями оценки эффективности капитальных вложений, можно дополнительно использовать показатель, который позволяет сравнить среднегодовые издержки со среднегодовой выручкой за весь срок использования объекта капиталовложений (аннуитет платежей с аннуитетом поступлений). Метод расчета аннуитета является модификацией метода расчета чистого дисконтируемого дохода. Если сумма платежей и поступлений колеблется по периодам, то сначала рассчитывается сумма их текущих (дисконтированных) стоимостей на исходный момент времени, а затем рассчитываются их аннуитеты (равномерно распределенные по годам стоимости, с учетом рыночного процента). Аннуитет чистого дохода капиталовложения исчисляется как разница между этими суммами. Этот показатель можно рассчитать и исходя из чистого дисконтированного дохода NPV, помножив его на, так называемый, коэффициент аннуитета [5]:

$$КА = \frac{(q - 1) \cdot q^t}{q^t - 1} \quad (12)$$

Обстоятельная оценка приведенных выше подходов и методических приемов исчисления показателей экономической эффективности капитальных вложений,

составляющих основную сумму инвестиций, свидетельствует, что они остаются весьма актуальны и их применение вполне оправдано. Так как, изменение экономической внешней и внутренней среды дополняется массой проводимых на общегосударственном уровне мероприятий по реформированию экономики и созданию рыночных механизмов регулирования экономических процессов. Однако, в условиях активизации международной экономической интеграции и глобализации мировой экономики, ростом международной конкуренции рыночного давления на белорусский рынок стран Западной Европы и других стран, методология оценки эффективности инвестиций должна учитывать современные тенденции развития в целом национальной экономики и специфику каждой отдельной отрасли.

К общим направлениям совершенствования методики оценки эффективности капитальных вложений следует рекомендовать учет:

1. Степени роста доходов всех участников инвестиционного процесса (предпринимателей, акционеров, учредителей, кредиторов, менеджеров и т.д.).
2. Вероятности неблагоприятного результата инвестиций или степень риска (неполучение ожидаемого дохода, потеря затраченных ресурсов).
3. Оценка функциональной специфики вовлечения в инвестиционный процесс денежных и материальных ресурсов.
4. Обоснования стратегической перспективы развития бизнеса.

В качестве критериев оценки эффективности и ранжирования инвестиционных проектов по их значимости можно рекомендовать наряду с приведенными выше показателями эффективности капитальных вложений дополнительно рассчитывать: маржинальный доход, добавленную стоимость, прибыль в расчёте на 1 рубль инвестиций (относительный), удельный вес экспорта произведенной продукции, сравнение расчетного срока продолжительности до ввода объекта в действие и фактических сроков освоения капитальных вложений, степень использования проектных мощностей, количество вновь созданных рабочих мест, степень устойчивости экономического роста предприятия.

Совершенствование оценки инвестиций, учитывая отраслевую специфику, следует рассматривать применительно к каждой отдельной отрасли. Так, применительно к льноводству, можно рекомендовать:

1) Учет особенностей технологии использования семенного материала, которые проявляются в том, что существуют различные сроки сортообновления – в пределах 5-8 лет, в зависимости от почвенно-климатических условий льносеющей зоны, уровня культуры земледелия и льноводства в ней и биологических особенностей сорта. В благоприятных для развития льноводства условиях и при посеве выравненных сортов срок сортообновления удлиняется, а в менее благоприятных и при использовании сортов, более склонных к изменчивости, он должен быть короче. В этой связи, более обоснованным следует считать включение затрат на приобретение суперэлитного и элитного семенного материала в капитальные затраты.

2) Стадийность технологического процесса производства в льноводстве [1].

Так, процесс производства льноволокна протекает в три стадии. На первой стадии получают льносемена и льносоломку, на второй стадии – льнотресту, на третьей стадии – льноволокно. И, как следствие, в целях получения более точных расчетных данных, необходимо затраты и результаты определять отдельно на каждой стадии технологического процесса производства льноволокна.

Изложенные рекомендации по совершенствованию методологии оценки эффективности инвестиций позволяют более качественно выполнять экспертизу инвестиционных проектов и, на этой основе, разрабатывать, обосновывать и принимать наиболее эффективные экономические решения в инвестиционной деятельности предприятия.

## СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Жудро, М.К. Основы агробизнеса: монография [Текст] / М.К. Жудро. - Мн.: ИООО «Право и экономика», 2004. – 256 с.
2. Лен Беларуси: монография [Текст] / под ред. И.А. Голуба. - РУП «Белорусский НИИ льна»; Минск: ЧУП «Орех», 2003. – 245 с.
3. Экономика сельскохозяйственных предприятий: учебное пособие [Текст] / Ю.Цеддлес, Э. Райш, А.А. Угаров. – М.: Изд-во МСХА, 1999. – 400 с.
4. Экономика предприятия (фирмы): практикум [Текст] / под ред. О.И. Волкова, В.Я. Позднякова. – Москва.: ИНФРА – М, 2003. – 331 с.
5. Экономика предприятия: учебник для вузов [Текст] / под ред. проф. В.П. Грузинова. – Москва.: Банки и биржи, ЮНИТИ, 1998. – 535 с.

### Харитоновна Любовь Валерьевна

Белорусская государственная сельскохозяйственная академия

213410, Могилевская обл., г. Горки, ул. Мичурина, 5

Ассистент кафедры «Экономика и международных экономических отношений в АПК»

Тел.: (375 222) 5-94-18

E-mail: orelbuin@yahoo.com

L.V. HARITONOVA

## PERFORMANCE EVALUATION OF EFFECTIVENESS INVESTING ACTIVITIES AGRICULTURAL INDUSTRIES

*The article provides the comparative economic analysis of existing techniques of estimation of agricultural investment activity is shown. The advantages of methodical approaches are formed and proved, as well as calculation methods of economic efficiency parameters of the capital investments that make the basic sum of investments. All this allows to define and to compare more precisely their values in time taking into account influence of the internal and external economic environment.*

**Key words:** assessment, investment, efficiency.

### BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)

1. Zhudro, M.K. Osnovy agrobiznesa: monografija [Tekst] / M.K. Zhudro. - Mn.: IOOO «Pravo i jekonomika», 2004. – 256 s.
2. Len Belarusi: monografija [Tekst] / pod red. I.A. Goluba. - RUP «Belorusskij NII l'na»; Minsk: ChUP «Oreh», 2003. – 245 s.
3. Jekonomika sel'skohozjajstvennyh predpriyatij: uchebnoe posobie [Tekst] / Ju.Ceddies, Je. Rajsh, A.A. Ugarov. – M.: Izd-vo MSHA, 1999. – 400 s.
4. Jekonomika predpriyatija (firmy): praktikum [Tekst] / pod red. O.I. Volkova, V.Ja. Pozdnjakova. – Moskva.: INFRA – M, 2003. – 331 s.
5. Jekonomika predpriyatija: uchebnik dlja vuzov [Tekst] / pod red. prof. V.P. Gruzinova. – Moskva.: Banki i birzhi, JuNITI, 1998. – 535 s.

### Haritonova Lyubov' Valer'evna

Belarusian State Agricultural Academy

213 410, Mogilev region, Gorki, str. Michurina, 5

Assistant Department of «Economics and International Economic Relations in agriculture»

Numb.: (375 222) 5-94-18

E-mail: orelbuin@yahoo.com

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

УДК 657.47

А.А. ГУДКОВ

## **ОТЕЧЕСТВЕННЫЕ И МЕЖДУНАРОДНЫЕ МЕТОДИКИ ОРГАНИЗАЦИИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА: СРАВНИТЕЛЬНАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА, РОЛЬ И ЗНАЧЕНИЕ В УПРАВЛЕНИИ<sup>1</sup>**

*Управленческий учет как система координации деятельности предприятия представляет собой обоснованную необходимость. Постановка и поддержание данной системы является основной из первоначальных проблем, поэтому особое значение приобретает вопрос изучения и сравнения международных и отечественных методик организации управленческого учета.*

**Ключевые слова:** управленческий учет, бухгалтерский учет, методики, система, организация управления

Под воздействием различных объективных факторов, вызываемых новыми технологиями, государственным регулированием и ростом предприятий, усложняется структура бизнеса, возникает потребность в его дроблении на множество юридических лиц, в одновременном развитии многих направлений деятельности, в формировании значительного количества структурных подразделений, как на уровне отдельных юридических лиц, так и на уровне холдингов. В этих условиях руководство не может знать и владеть всей информацией о бизнесе. Задачу предоставления необходимых сведений решает управленческий учёт.

Понятие «управленческий учет» появилось в США в 90-е годы – «management accounting», что в переводе означает «управленческое счетоводство». Однако отечественные специалисты, как правило, не применяют слово «счетоводство» и предпочитают ему другое – «учет».

В экономическую жизнь управленческий учёт вошёл вместе с возникновением и ростом предприятий, ориентированных на рынок. В конкурентной среде от правильных, адекватных этой среде управленческих решений зависит зачастую не только процветание бизнеса, но и само его существование.

Управленческий учет представляет собой процесс идентификации, измерения, накопления, анализа, подготовки, интерпретации и предоставления финансовой информации, необходимой управленческому звену предприятия для осуществления планирования, оценки и контроля хозяйственной деятельности. Эта информация позволяет также организовать оптимальное использование ресурсов предприятия и контроль за полнотой их учета.

В развитых странах, например, таких как США, Великобритания управленческому учету отводится значительное место и роль (рисунки 1).

---

<sup>1</sup> Статья подготовлена в рамках выполнения государственного контракта №14.740.11.1302 от 20 июня 2011г. «Управленческая система как фактор эффективного распределения налогового бремени»

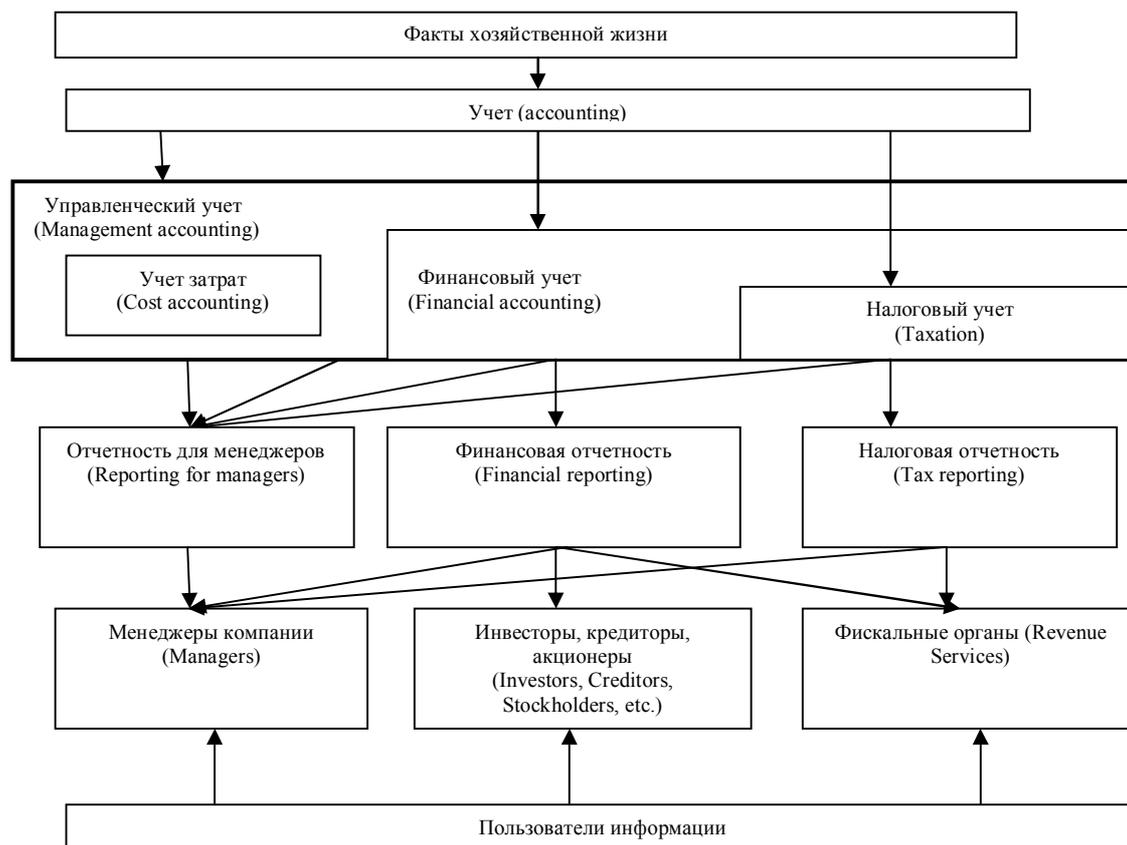


Рисунок 1 – Место управленческого учета в системе бухгалтерского учета развитых стран

Появление управленческого учета в США обусловлено бурным развитием акционерной (корпоративной) формы организации бизнеса. Именно качественный состав собственников (инвесторов), включающий в себя большое количество мелких вкладчиков, определил требования, которые были поставлены перед системой учета. Основным требованием собственников являлось своевременное предоставление информации. Это было связано с сильным воздействием внешней среды. Усиление конкурентной борьбы обусловило, в свою очередь, то, что основной целью большинства собственников стала не максимизация прибыли, достигаемая, например, через участие в управлении бизнесом, а максимизация стоимости капитала, достигаемая путем биржевых спекуляций при перепродаже акций.

Требование оперативности предоставления информации ограничило количественный и качественный состав информационных атрибутов, то есть вместо всего объема объектов учета во внимание стали принимать только расходы и доходы, что не могло не повлиять на достоверность информации. Поэтому до сих пор в США управленческий учет является определенной формой развития учета затрат и калькулирования себестоимости [1].

Большинство развитых стран, в том числе и США, являются странами общего права. То есть, правила учета более диспозитивны, и часто определяются стандартами, разрабатываемыми негосударственными органами - советами по стандартам бухгалтерского учета и финансовой отчетности. Финансовая отчетность, в первую очередь, предназначена для удовлетворения информационных потребностей инвесторов (рынка капитала). Также, для данных стран характерна низкая степень взаимосвязи налогового и бухгалтерского учета, которая обуславливается тем, что основным источником финансирования предприятий является рынок. Таким образом, управленческий учет играет здесь главную роль [2].

На международном уровне можно выделить четыре варианта организации управленческого учета (рисунок 2).

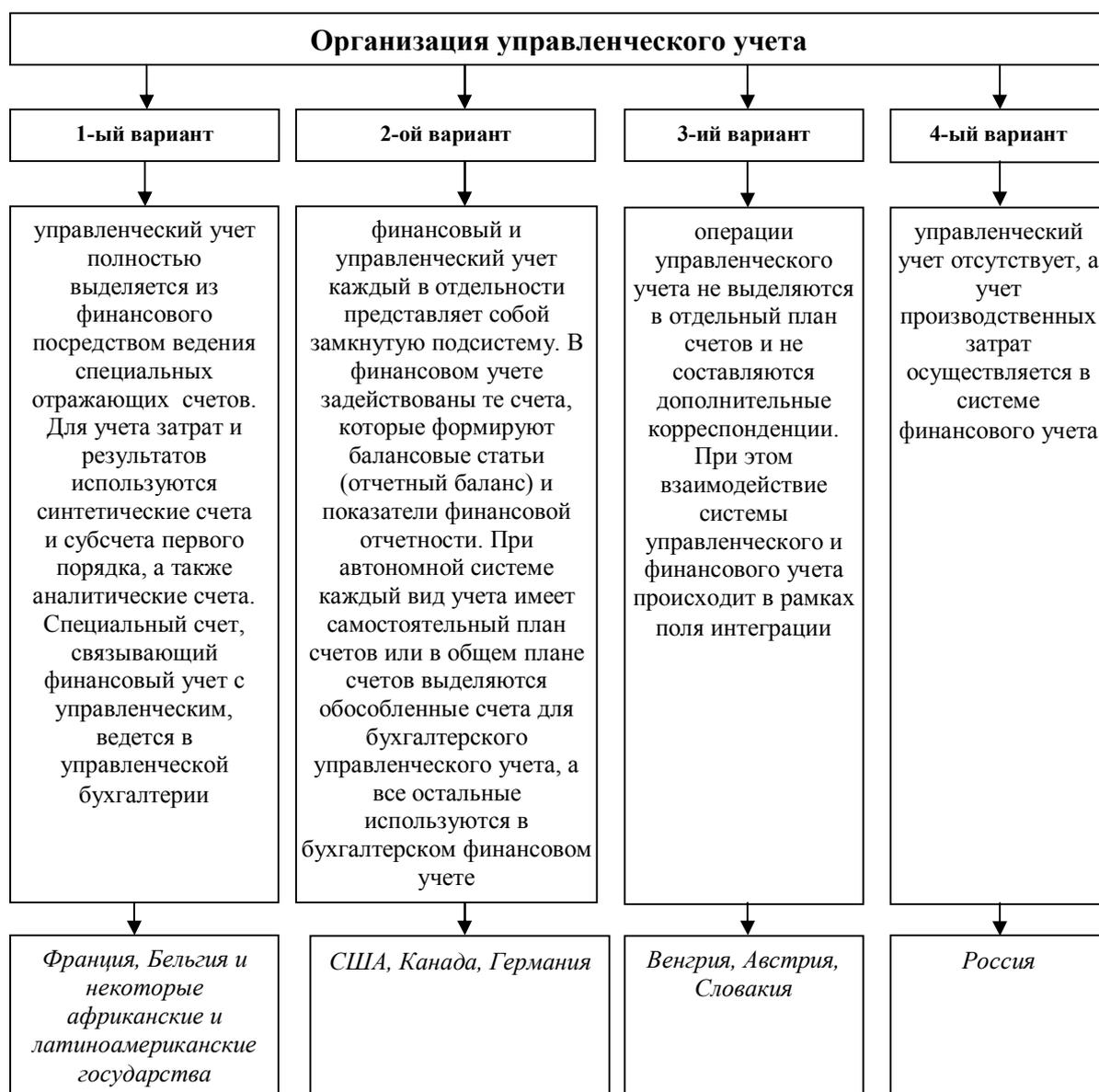


Рисунок 2 – Способы организации управленческого учета на международном уровне

В России в большей степени характерен четвертый вариант. Исторически российский бухгалтерский учет ориентирован на интересы единственного пользователя - государства. Поэтому учет и отчетность на большинстве российских предприятий носят явно выраженный налоговый характер. Однако развитие рыночных отношений в нашей стране и появление большого числа негосударственных (коммерческих) отечественных и зарубежных организаций поставили перед бухгалтерским учетом новые задачи. Одной из них стало предоставление информации менеджерам для принятия управленческих решений. В связи с этим, возникает необходимость создания системы внутренней информации - управленческого учета.

Таким образом, выявим характерные отличия, которые, в свою очередь, являются причиной отсутствия развитой системы управленческого учета на предприятии (таблица 1).

Таблица 1 – Основные отличия организации управленческого учета в России от развитых стран

Критерий	Россия	Развитые страны
Нормативная база управленческого учета	Отсутствует	Разрабатываются специальные рекомендации и положения (например, Statements on management accounting – SMA). В настоящее время разработано примерно 60 таких рекомендаций – от базовых до основ отчетной информации для менеджеров и внедрения ABC-костинга
Профессиональная сертификация	Российский бухгалтерский учет в основном занимается обслуживанием информационных потребностей государства, готовя налоговую и статистическую отчетность	Присутствуют сертификационные программы для дипломированных бухгалтеров, в подготовку которых входит фундаментальное обучение по управленческому учету и отчетности, мировой опыт – в первую очередь, опыт США и Великобритании
Учебные пособия	Для образовательных программ по управленческому учету требуются качественные учебные пособия. Западный опыт в этой области богаче, чем российский. В отношении США и Великобритании это обосновывается тем, что институты управленческого учета этих стран имеют вековой опыт подготовки экономистов для работы в условиях рыночной экономики: в частности, они осуществляют профессиональную сертификацию, разрабатывают и распространяют учебно-методические материалы, проводят консультации для специалистов, организуют работу для профессиональных ассоциаций экономистов и бухгалтеров в данной области. В нашей стране до сих пор нет организации, которая взяла бы на себя такие функции. Как следствие, российские учебно-методические материалы явно уступают по качеству своим западным аналогам	
Программные средства для эффективного управления	Направлены на решение фискальных задач. С этим связан и опыт неудачных внедрений западных программных средств в России, поскольку ожидания заказчиков и будущих пользователей таких продуктов не согласуются с задачами, которые были поставлены перед разработчиками. С другой стороны, российские программы не в полной мере могут обеспечить менеджеров всем необходимым инструментарием. Например, до сих пор нет программ, ориентированных на ключевые показатели эффективности деятельности предприятия (KPI), в то время как западные программы уже имеют в своем составе такие модули	Направлены на управление бизнесом. Применяются новые технологии управления – тотальное управление качеством (TQM – The Total Quality Management), система «Точно в срок» (JIT – Just In Time), процессно-ориентированное управление (ABM – Activity-Based Management), процессно-ориентированное бюджетирование (ABB – Activity-Based Budgeting)

Рассмотрим, как будет выглядеть процедура ведения управленческого учета в России при применении международных методик.

При первом варианте управленческий учет полностью выделяется из финансового посредством ведения специальных отражающих счетов. Данная модель имеет название интегрированной (однокруговой) модели учета (рисунок 3).

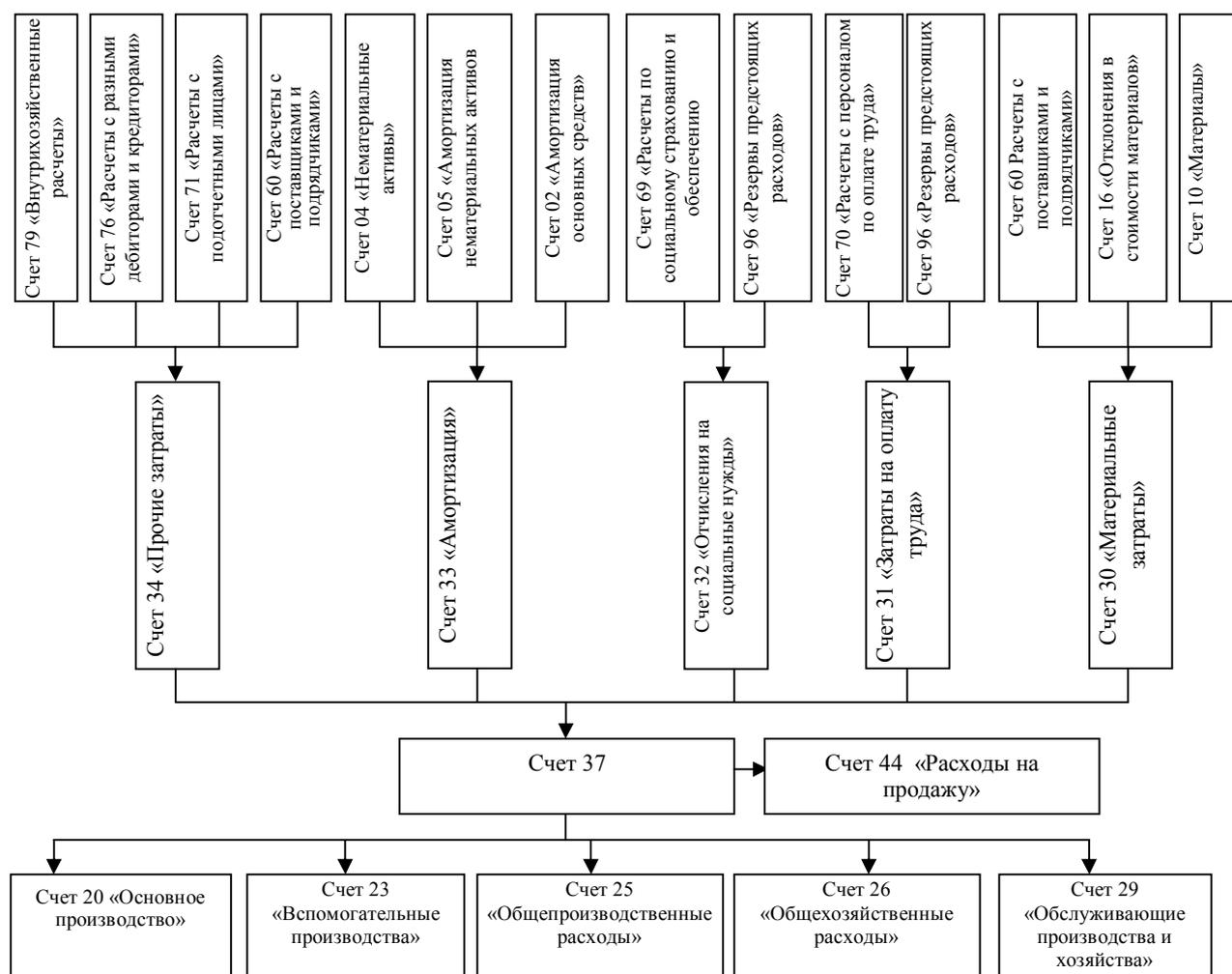


Рисунок 3 – Схема реализации однокруговой модели учета

При втором варианте управленческий учет по отношению к финансовому становится автономным, то есть каждый в отдельности представляет собой замкнутую подсистему. В финансовом учете задействованы те счета, которые формируют балансовые статьи (отчетный баланс) и показатели финансовой отчетности. При автономной системе каждый вид учета имеет самостоятельный план счетов или в общем плане счетов выделяются обособленные счета для бухгалтерского управленческого учета, а все остальные используются в бухгалтерском финансовом учете [1].

Документы, возникающие в результате деятельности, отделы фирмы передают в отдел бухгалтерской службы, которая, в свою очередь, принимает их к учету и отражает в системе, имеющей требуемый уровень аналитики. Соответственно, каждая из операций отражается так, чтобы удовлетворять требованиям двух систем.

По мере необходимости специалисты, занятые ведением управленческого учета составляют соответствующую отчетность на основе данных системы финансового учета. При этом данные системы финансового учета предварительно корректируются для соответствия Учетной политике управленческого учета. Управленческая отчетность составляется в целом по организации и отдельным структурным подразделениям.



На рисунке 4 представлена сравнительная схема организации управленческого учета в России и за рубежом.

Кроме того, следует отметить, что существуют определенные ограничения по корректировке данных финансового учета для их соответствия положениям Учетной политики управленческого учета. Таким образом, требования Учетной политики управленческого учета не должны значительно отличаться от Учетной политики бухгалтерского учета [4].

### **СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Все о бухгалтерском учете, менеджменте, налоговом учете, банках [Электронный ресурс] / Режим доступа URL: <http://www.klerk.ru>
2. Карпова, Т.П. Управленческий учет: учебное пособие [Текст] / Т.П. Карпова. – М.: ИНФРА-М, 2002. – 392 с.
3. Теория и практика финансового учета [Электронный ресурс] / Режим доступа URL: <http://www.gaap.ru - GAAP.RU>
4. Универсальный бизнес портал [Электронный ресурс] / Режим доступа URL: <http://deloman.msk.ru/>

**Гудков Александр Александрович**  
ФГБОУ ВПО «Госуниверситет – УНПК»  
302020, г. Орел, Наугорское ш., 40  
Ассистент кафедры «Бухгалтерский учет и налогообложение»  
Тел.: (4862) 41-70-68  
E-mail: [orelbuin@yahoo.com](mailto:orelbuin@yahoo.com)

---

A.A. GUDKOV

### **DOMESTIC AND INTERNATIONAL ORGANISATIONS MANAGEMENT ACCOUNTING PROCEDURES: A COMPARATIVE CHARACTERISTICS, ROLE AND IMPORTANCE OF THE OFFICE**

*Managerial Accounting as a system of coordination of the company is a legitimate need. Setting and maintaining this system is the main problem of the original, so the question is particularly important study and comparison of international and national organizations of management accounting techniques.*

**Key words:** managerial accounting, accounting procedures, systems, Management

### **BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)**

1. Karpova, T.P. Upravlencheskij uchet: uchebnoe posobie [Tekst] / T.P. Karpova. – М.: INFRA-M, 2002. – 392 s.
2. Universal'nyj biznes portal [Jelektronnyj resurs] / Rezhim dostupa URL: <http://deloman.msk.ru/>
3. Teorija i praktika finansovogo ucheta [Jelektronnyj resurs] / Rezhim dostupa URL: <http://www.gaap.ru - GAAP.RU>
4. Vse o buhgalterskom uchete, menedzhmente, nalogovom uchete, bankah [Jelektronnyj resurs] / Rezhim dostupa URL: <http://www.klerk.ru>

**Gudkov Aleksander Aleksandorovich**  
State University-ESPC  
302020, Orel, Naugorskoe highway, 40  
Assistant Department of «Accounting and taxation»  
Numb.: (4862) 41-70-68  
E-mail: [orelbuin@yahoo.com](mailto:orelbuin@yahoo.com)

Е.В. ИЛЬИЧЕВА

## ЭКОНОМИКО-МАТЕМАТИЧЕСКАЯ МОДЕЛЬ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОЙ СИСТЕМЫ

*У каждого народа в зависимости от национальных свойств и исторически сложившихся условий существуют собственные модели бухгалтерского учета. В статье автор изучил существующие на данный момент модели бухгалтерского учета и их особенности. Им дано авторское определение учетно-аналитической системы и выделена основная цель экономико-математической модели учетно-аналитической системы (ЭММУАС). Разработана принципиальная схема учетно-аналитической системы и рассмотрена элементарная формализация коммуникаций в учетно-аналитической системе на примере элемента «Учет финансовый» (УФ).*

**Ключевые слова:** *учетно-аналитическая система, модели бухгалтерского учета, экономико-аналитическая модель учетно-аналитической системы, формализация коммуникаций в учетно-аналитической системе.*

В каждой стране действует своя национальная система учета со своими индивидуальными особенностями. Однако существуют общие концептуальные основы или единые принципы, на которых строится финансовый учет и составляется финансовая отчетность, а также принципы и положения, которые признаются как во всех странах, так и на международном уровне. В мире существует достаточное количество моделей учетно-аналитической систем, одной из которых является экономико-математическая.

Целью данной работы является рассмотрение экономико-математической модели учетно-аналитической системы. Для достижения поставленной цели следует решить следующие задачи: рассмотреть существующие модели бухгалтерского учета, выявить современное понимание процесса моделирования бухгалтерского учета.

У каждого народа в зависимости от национальных свойств и исторически сложившихся условий существуют собственные модели бухгалтерского учета.

Во всех странах мира действует двойная система бухгалтерской записи, но понимается и используется она по-разному. Следовательно, в мире не существует двух стран с идентичными системами учета.

Выделяют четыре группы стран, каждая из которых объединена некоторыми общими подходами. Это, в первую очередь, англоговорящие страны, затем континентальные, далее латиноамериканские, и, наконец, исламские страны. Они соответственно образуют четыре модели учета:

- англо-американскую,
- континентальную,
- южноамериканскую,
- исламскую.

Каждая из этих моделей имеет свои особенности.

Британо-американская модель. Основные принципы этой модели разработаны в Великобритании, США и Голландии, поэтому ее называют еще британо-американо-голландской. Для этой модели не характерна жесткая регламентация учета. Основная идея – ориентация учета на информационные запросы инвесторов и кредиторов. В странах, использующих эту модель, как правило, хорошо развиты рынки ценных бумаг, где большинство компаний и находят дополнительные источники финансовых ресурсов.

К странам с британо-американской моделью учета относятся: Австралия, Великобритания, Зимбабве, Израиль, Индия, Ирландия, Канада, Кипр, Мексика, Новая Зеландия, США и т.д.

Континентальная модель. Эта модель характерна для стран Европы. Здесь бизнес

имеет тесные связи с банками, с государством, которые в основном и удовлетворяют финансовые запросы компаний. В этой системе бухгалтерский учет регламентируется законодательно и отличается значительной консервативностью. Учетная практика направлена, прежде всего, на удовлетворение требований правительства особенно в отношении налогообложения в соответствии с национальным макроэкономическим планом. Ориентация на управленческие запросы кредиторов не является приоритетной задачей учета.

Континентальную модель используют: Австрия, Бельгия, Греция, Дания Египет, Испания, Италия, Норвегия, Португалия, Франция, Германия, Швейцария, Швеция, Япония.

Южноамериканская модель. Основным отличием этой модели является перманентная корректировка учетных данных на темпы инфляции. В целом же учет ориентирован на потребности государственных плановых органов, а методики учета унифицированы. Информация, необходимая для контроля за исполнением налоговых предписаний, хорошо отражается в учете и отчетности. Южноамериканскую модель используют: Аргентина Боливия, Бразилия, Парагвай, Перу, Уругвай, Чили, Эквадор.

Исламская модель. Эта модель развивается под огромным влиянием богословских идей и имеет ряд особенностей. В частности, запрещается получение финансовых дивидендов ради собственно дивидендов. Рыночным ценам отдается предпочтение при оценке активов и обязательств компаний.

Помимо этих моделей выделяют интернациональную модель учета. Необходимость ее развития вытекает из потребности в международной согласованности учета. В то время как сложившиеся традиции и законодательные нормы способствовали появлению различных моделей учета, последние тенденции к интеграции и глобализации экономики в мировом масштабе выявили необходимость сблизить существующие модели учета.

Тенденция к глобализации рынков капитала делает необходимым создание единой системы учета. Осознание этого является необходимым шагом вперед по направлению к созданию международных стандартов учета и аудита. В противном случае дальнейшее развитие международных рынков капитала ставится под вопрос, поскольку разнообразие систем учета затрудняет выбор эффективного учета для инвестирования.

Основу интернациональной модели учета составляют разработанные стандарты учета – МСФО. Они представляют собой документы, определяющие общий подход к составлению финансовой отчетности и предлагающие варианты учета отдельных средств или операций предприятия. МСФО не являются обязательными и носят рекомендательный характер. Однако в силу объективных интеграционных процессов в развитии мирового хозяйства эти стандарты приобретают все большее значение как наиболее удобное средство «общения» между предприятиями. Кроме собственно стандартов в состав международных стандартов учета входят Концептуальные основы подготовки и предоставления финансовой отчетности, в которых изложены основные принципы ведения учета и составления отчетности. Эти принципы можно считать общепринятыми в мировом масштабе, поскольку в той или иной мере они закреплены в учетных стандартах всех стран. На Западе им придается большое значение, поскольку эти теоретические положения оказывают большое влияние на практику ведения учета и являются базой для принятия решений при отсутствии прецедентов. Международные стандарты разрабатываются Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности.

При разработке учетных стандартов делалась попытка обобщения бухгалтерского опыта, накопленного в разных странах. Международные бухгалтерские стандарты отличаются многовариантностью подходов к решению учетных проблем, они постоянно дорабатываются и изменяются, принимаются новые. В последние годы данный процесс протекает наиболее интенсивно.

Рассмотрев существующие модели бухгалтерского учета, нельзя утверждать, что учет в той или иной стране поставлен лучше или хуже, чем в других. Модели и системы учета создаются для достижения определенных целей. Бухгалтерский учет при этом определяется окружающей средой, в которой функционирует. Разнообразие социальных, политических и

экономических условий порождает и разнообразие идей, соответствующие методики их реализации в теории и практике учета [1].

Экономико-математическая модель – математическое описание экономического процесса или объекта, произведенное в целях их исследования и управления ими.

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: проведение оперативного микроанализа, непрерывность этого процесса и использование его результатов при выработке рекомендаций для принятия управленческих решений. При этом общая методология и нормативы учета и анализа сохраняются и совершенствуются для рационального использования в единой учетно-аналитической системе.

Для определения учетно-аналитической системы наряду с аспектами формы и содержания объекта необходимо проанализировать понятия централизованной, децентрализованной и частично децентрализованной системы.

В централизованной системе процессы управления реализуют единственную цель. Структура системы должна обеспечивать независимость ее поведения от других целей. Децентрализованная система предполагает процессы управления, независимо реализующие цели, присущие подсистемам. При этом возможна ситуация, когда реализация целей одной подсистемы ограничивает возможности реализации целей других подсистем. В децентрализованной системе регулятор каждой подсистемы контролирует только состояние этой подсистемы. Частично децентрализованная система аналогична децентрализованной в отношении множественности целей, но при этом регуляторы некоторых подсистем в состоянии контролировать некоторые переменные состояния других подсистем, свобода которых в реализации их целей оказывается ограниченной. Подсистемы децентрализованных и частично децентрализованных систем называются элементарными системами, которые могут быть централизованными или децентрализованными.

Учетно-аналитический процесс более всего соответствует модели частично децентрализованной системы. В настоящее время бухгалтерский учет, анализ и аудит являются самостоятельными, специализированными экономическими науками. Каждая из них имеет свой предмет, методы исследования, практическое применение. В последнее время происходит все большее разделение бухгалтерского учета на финансовый, управленческий и налоговый. Это закономерно, так как специализация наук позволит углублять их и дифференцировать на своей специфической сфере приложения. Вместе с тем, являясь самостоятельными сегментами прикладной экономической науки, они тесно взаимосвязаны и имеют единую конечную направленность – способствовать выработке управленческих решений, обеспечивающих повышение эффективности экономики и успешное воплощение в жизнь решений возникающих актуальных проблем [2].

Таким образом, учетно-аналитическая система – это полностью или частично децентрализованная система, элементарные системы которой осуществляют собой сбор, обработку и оценку всех видов информации, потребляемой для принятия управленческих решений на микро- и макроуровнях.

Основной целью экономико-математической модели учетно-аналитической системы (ЭММУАС) является обеспечение эффективности функционирования системы учета и контроля на предприятии.

ЭММУАС базируется на бухгалтерской информации, включающей оперативные данные, использование для экономического анализа статистической, технической, социальной и других видов информации.

Современная модель УАС трехмерна, имеет не только точки и векторы направлений, но и плоскости пересечения отдельных подсистем.

На представленной схеме (рисунок 1) показаны элементы, составляющие учетно-аналитическую систему. Точка А представляет исходную информационную базу ЭММУАС,

то есть бизнес или хозяйственную деятельность предприятия. Прямая АВ – подсистема бухгалтерского учета и отчетности, сочетающая финансовый, управленческий и налоговый учет. Она является базовой подсистемой, так как в ней формируется информация, используемая в той или иной форме остальными подсистемами УАС. Прямая АС – анализ хозяйственной деятельности, представленный компонентами: финансовый анализ, управленческий анализ, налоговый анализ. Прямая АД представляет подсистему аудита внутреннего и внешнего.

Плоскость АВЕD, представляющая сочетания учетно-отчетной и аудиторской подсистем характеризует текущий контроль за состоянием учетно-аналитического процесса и хозяйствующего субъекта.

Плоскость АВGС, в которой сочетаются учетно-отчетная и аналитическая подсистемы, представляет собой текущее регулирование и планирование деятельности субъекта.

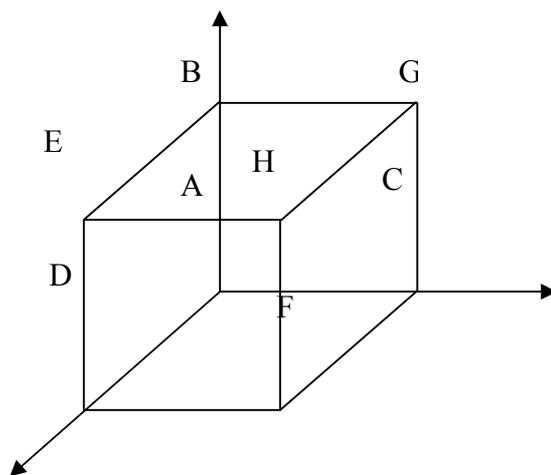


Рисунок 1 – Принципиальная схема учетно-аналитической системы

Плоскость АCFD – сочетание аналитической и аудиторской подсистем – наименее развита в настоящее время, хотя, она может усиливать контрольные и регулирующие свойства предыдущих плоскостей.

Образуемый в графическом представлении модели ЭММУАС куб с вершиной в точке Н представляет процесс принятия управленческих решений на основе информации подсистем учетно-аналитической системы.

Рассмотрим элементарную формализацию коммуникаций в учетно-аналитической системе на примере элемента «Учет финансовый» (УФ). Первая входящая информационная связь указывает на поступление в систему информации из внешней среды. Относительно остальных элементов системы данные, прямо поступившие из внешней среды, выглядят как автономные (АД). Примечательно, что свойство автономности данных в этом смысле присуще только учетному блоку. Вторая входящая информационная связь обеспечивает поступление в элемент УФ данных от элемента «Учет налоговый» (УН). Третья информационная входящая связь в УФ обеспечивает его данными из элемента «Учет управленческий» (УУ).

Содержание сообщения по первой входящей связи УФ носит первичный и аналитический характер – это первичные документы и информация аналитических регистров, обозначим их как ПД и АИ соответственно. По второй связи от УН и третьей связи от УУ поступает аналитическая и синтетическая информация АИ и СИ соответственно.

Маршруты сообщений формализуем следующим образом: для первой связи – это внешняя среда (АД<sup>УФ</sup>), для второй связи – это АД<sup>УН</sup> – УН – УФ, для третьей – это АД<sup>УУ</sup> – УУ – УФ (в порядке прохождения информации по стадиям маршрута).

Степень влияния сообщений на существующую информационную картину адресата по источникам определяется для каждой учетно-аналитической системы индивидуально по

доле информации, используемой в отчетности элемента. Формализовать для УФ степень влияния сообщений можно следующим образом:  $Сад/УФ, Сун/УФ > C^{yy}/УФ$ .

Таким образом, полная формула коммуникации для элемента УФ может быть представлена следующими уравнениями. По адресантам:

$$УФ = АД^{уф} \times Сад/УФ + УН \times Сун/УФ + УУ \times C^{yy}/УФ \quad (1)$$

По сообщениям:

$$УФ = (ПД^{уф} + АИ^{уф} + СИ^{уф}) \times Сад^{уф} + (АИ^{ун} + СИ^{ун}) \times Сун/УФ + АИ^{yy} \times C^{yy}/УФ \quad (2)$$

По маршрутам:

$$УФ = АД^{уф} \times Сад/УФ + (АД^{ун} \times Сад^{ун} + УН) \times Сун/УФ + (АД^{yy} \times Сад^{yy} + УУ) \times C^{yy}/УФ \quad (3)$$

Для каждой конкретной учетно-аналитической системы в зависимости от полноты ее состава и характера действующих в ней информационных связей формула коммуникации будет уникальной.

Полная формализация коммуникаций в информационной учетно-аналитической системе представлена в таблице 1.

Таблица 1 – Формализация коммуникаций в информационной ЭММУАС

Элементы (адресаты)	Источники (адресанты)	Содержание сообщений	Маршруты сообщений	Степень влияния
Учет финансовый (УФ)	АД <sup>уф</sup> , УН, УУ	ПД <sup>уф</sup> , АИ <sup>уф</sup> , СИ <sup>уф</sup> , АИ <sup>ун</sup> , СИ <sup>ун</sup> , АИ <sup>yy</sup>	АД <sup>уф</sup> -УФ АД <sup>ун</sup> -УН-УФ АД <sup>yy</sup> -УУ-УФ	Сад/УФ, Сун/УФ, Суу/УФ
Учет налоговый (УН)	АД <sup>ун</sup> , УФ, УУ	ПД <sup>ун</sup> , АИ <sup>ун</sup> , СИ <sup>ун</sup> , АИ <sup>уф</sup> , СИ <sup>уф</sup> , АИ <sup>yy</sup>	АД <sup>ун</sup> -УН АД <sup>уф</sup> -УФ-УН АД <sup>yy</sup> -УУ-УН	Сад/УН, Суу/УН, Суф/УН
Учет управленческий (УУ)	АД <sup>yy</sup> , УН, УФ, АНУ	ПД <sup>yy</sup> , АИ <sup>yy</sup> , СИ <sup>yy</sup> , АИ <sup>ун</sup> , СИ <sup>ун</sup> , АИ <sup>уф</sup> , СИ <sup>уф</sup>	АД <sup>yy</sup> -УУ АД <sup>ун</sup> -УН-УУ АД <sup>уф</sup> -УФ-УУ АНН-АНУ-УУ АНФ-АНУ-УУ	Сад/УУ, Сун/УН Суф/УУ
Аудит финансовый (АУФ)	УФ	ПД <sup>уф</sup> , АИ <sup>уф</sup> , СИ <sup>уф</sup>	АД <sup>уф</sup> -УФ-АУФ	Суф/АУФ=1
Аудит налоговый (АУН)	УН	ПД <sup>уф</sup> , АИ <sup>уф</sup> , СИ <sup>уф</sup>	АД <sup>ун</sup> -УН-АУН	Сун/АУН=1
Аудит управленческий (АУУ)	УУ	ПД <sup>уф</sup> , АИ <sup>уф</sup> , СИ <sup>уф</sup>	АД <sup>yy</sup> -УУ-АУУ	Суу/АУУ=1
Анализ финансовый (АНФ)	УФ, АУФ	АИ <sup>уф</sup> , СИ <sup>уф</sup> , ПД <sup>уф</sup>	УФ-АУФ-АНФ УФ-АНФ	Суф/АНФ, Сауф/АНФ
Анализ налоговый (АНН)	УН, АУН	АИ <sup>ун</sup> , СИ <sup>ун</sup> , ПД <sup>ун</sup>	УН-АУН-АНН УН-АНН	Сун/АНН, Саун/АНН
Анализ управленческий (АНУ)	УУ, АУУ, АНФ, АНН	ПД <sup>yy</sup> , СИ <sup>анф</sup> , АИ <sup>yy</sup> , ПД <sup>ауу</sup> , СИ <sup>уу</sup> , СИ <sup>анн</sup>	УУ-АУУ-АНУ УУ-АНУ АНФ-АНУ АНН-АНУ	Суу/АНУ, Сауу/АНУ
Отчетность финансовая (ОФ)	УФ, АУФ, АНФ	ПД <sup>уф</sup> , СИ <sup>уф</sup> , СИ <sup>анф</sup>	УФ-ОФ АУФ-ОФ АНФ-ОФ	Суф/ОФ, Сауф/ОФ, Санф/ОФ
Отчетность налоговая (ОН)	УН, АУН, АНН	ПД <sup>ун</sup> , СИ <sup>ун</sup> , СИ <sup>анн</sup>	УН-ОН АУН-ОН АНН-ОН	Сун/ОН, Саун/ОН, Санн/ОН
Отчетность управленческая (ОУ)	УУ, АУУ, АНУ	ПД <sup>уу</sup> , АИ <sup>уу</sup> , СИ <sup>уу</sup> , СИ <sup>ану</sup>	УУ-ОУ АУУ-ОУ АНУ-ОУ	Суу/ОУ, Сауу/ОУ, Сану/ОУ

Основное достоинство предлагаемой формализации коммуникационных связей в учетно-аналитической системе – логичность компонентов. Пользуясь данными таблицы 1 и руководствуясь принципом построения формул, продемонстрированным на примере «Учета финансового», можно описать связи отдельных элементов ЭММУАС в каждом конкретном случае.

Учетно-аналитические процессы необратимы и не являются предопределенными. На больших интервалах времени поведение учетной системы нельзя предсказать, предвидеть, оно хаотично. В то же время информация имеет свойство обратное неопределенности. Данные, которые могли бы позволить уменьшить неопределенность, называют трёхвалентной информацией.

На основе данных ЭММУАС осуществляется управление конкретным предприятием. Однако учетно-аналитическая информация может быть использована для аналитических и управленческих целей на уровне государства, в связи с чем, стоит задача выработки необходимой информационной базы, формируемой в статистическом учете в соответствии с принципами и методами ЭММУАС.

### **СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Коростелкин, М.М. Управленческая учетная система бизнес-процессов экономического субъекта [Текст] / М.М. Коростелкин // Экономические и гуманитарные науки. – Орел: Госуниверситет-УНПК, 2010. - № 11. С.66-72.
2. Маслов, Б.Г. Модели учетно-аналитической системы подакцизной продукции [Текст] / Б.Г. Маслов // Экономические и гуманитарные науки. – Орел: Госуниверситет-УНПК, 2010. - № 7. С.78-88.

**Ильичева Елена Вячеславовна**

Старооскольский технологический институт (филиал)  
ФГОУ ВПО «Национальный исследовательский технологический университет «МИСиС»  
309516, Белгородская область, г. Старый Оскол, мкр. Макаренко, д. 42  
Профессор кафедры «Экономика и менеджмент»  
Тел.: (4725) 32-43-61  
E-mail: direktor@sti-misis.ru

---

E. V. IL'ICHEVA

### **ECONOMIC-MATHEMATICAL MODEL OF ACCOUNTING AND ANALYSIS SYSTEM**

*Every nation, depending on national characteristics and historical conditions, there are models of their own accounting. The author studied the currently existing models of accounting and their features. They are given to the author's definition of accounting and analytical systems and highlighted the main objective of economic and mathematical model of the recording and analysis system (EMMUAS). Developed a schematic diagram of recording and analysis system and reviewed by an elementary formalization of communications recording and analysis system as an example of the element, «Accounting for finance» (UV).*

**Key words:** *accounting and analytical system models accounting, economic accounting and analytical model and analysis system, the formalization of communications recording and analysis system.*

### **BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)**

1. Korostelkin, M.M. Upravlencheskaja uchelnaja sistema biznes-processov jekonomicheskogo sub#ekta [Tekst] / M.M. Korostelkin // Jekonomicheskie i gumanitarnye nauki. – Ore: Gosuniversitet-UNPK, 2010. - № 11. S.66-72.
2. Maslov, B.G. Modeli uchetno-analiticheskoj sistemy podakciznoj produkcii [Tekst] / B.G. Maslov // Jekonomicheskie i gumanitarnye nauki. – Ore: Gosuniversitet-UNPK, 2010. - № 7. S.78-88.

**Il'icheva Elena Vyacheslavovna**

Stary Oskol Technological Institute (branch)  
National Science and Technology University  
309 516, Belgorod region, Stary Oskol, Makarenko, 42  
Professor Department of «Economics and Management»  
Numb.: (4725) 32-43-61  
E-mail: direktor@sti-misis.ru

В.П. ЛУКИН

## ВЗАИМОСВЯЗЬ ЛОГИСТИКИ И УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОЙ СИСТЕМЫ

*В статье автором рассмотрены функции, правила и направления логистики. Выявлено, что логистику и учетно-аналитическую систему сближает их связь с бухгалтерским учетом, а также определено содержание логистики как науки.*

**Ключевые слова:** логистика, функции, правила и направления логистики, учетно-аналитическая система.

Логистика - часть экономической науки, предмет которой заключается в организации рационального процесса продвижения товаров и услуг от производителей к потребителям, функционирования сферы обращения продукции, товаров, услуг, управления товарными запасами, создания инфраструктуры товародвижения.

С позиции менеджмента организации, логистику можно рассматривать как стратегическое управление материальными потоками в процессе закупки, снабжения, перевозки, продажи, и хранения материалов и деталей [2].

Логистика обладает рядом функций представленных на рисунке 1.



Рисунок 1- Функции логистики

Для успешного функционирования предприятие должно выполнять шесть главных правил логистики. Они представлены на рисунке 2.

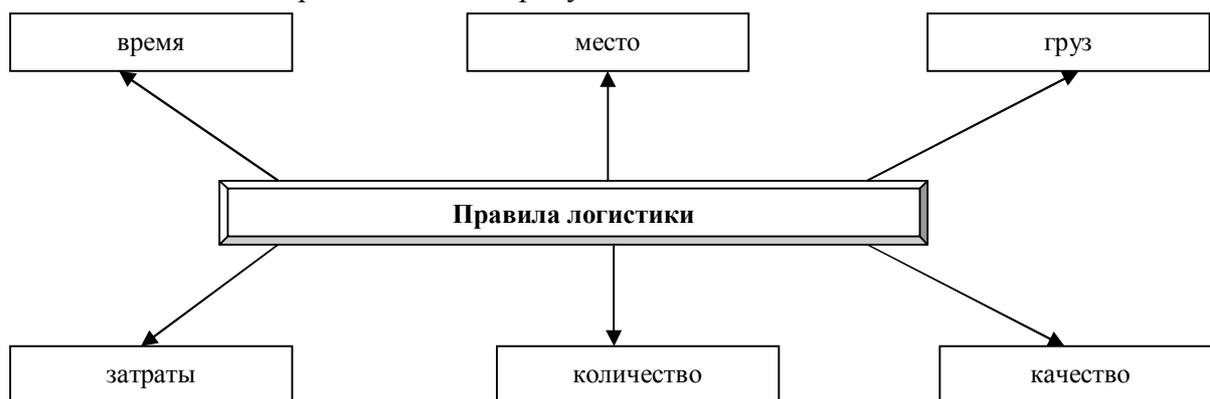


Рисунок 2 - Правила логистики

Из этих правил следует, что груз – это конкретный нужный товар необходимого качества и в количества, который должен быть доставлен в нужное время, в конкретное место с минимальными затратами. Таким образом, при выполнении всех этих правил предприятие достигает конечной цели.

По причине универсальности своих средств логистика широко применяется предприятиями разной направленности, к примеру, в производстве, сбыте, транспорте. Благодаря этому, можно выделить направления логистики (рисунок 3).

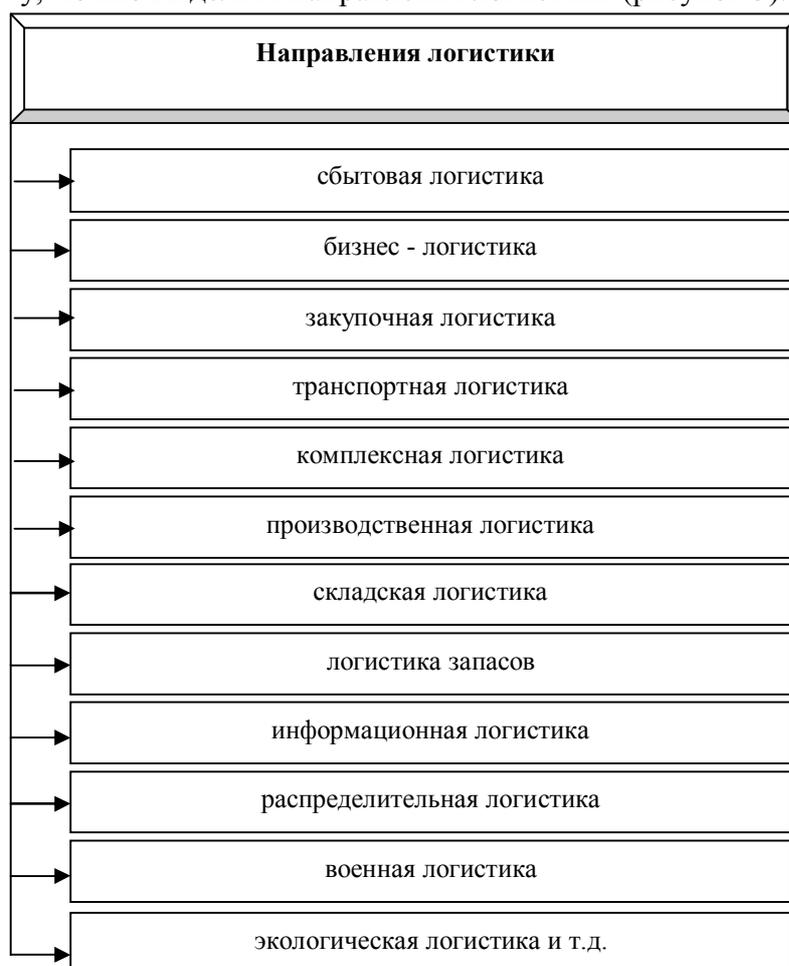


Рисунок 3 – Направления логистики

Рассмотрим несколько направлений логистики более подробно.

Целью сбытовой логистики является доставка товара в определенное время и указанное место с конкретными затратами.

Главной целью закупочной логистики является полное снабжение производства необходимым сырьем с минимальными затратами в поставленные сроки и указанного качества. Существует два способа закупочной логистики:

- традиционный способ. Он заключается в поставке необходимых товаров единовременно.
- оперативный способ. В отличие от традиционного способа поставка осуществляется по мере необходимости.

Транспортная логистика заключается в выборе оптимально выгодных маршрутов для доставки необходимых товаров с наименьшими затратами.

Комплексная логистика – это эффективное управление финансовыми, материальными и информационными потоками с целью сокращения рисков неопределенности на протяжении всего цикла жизни товара.

Оптимизация запасов, связанная с хранением и оформлением грузов, а также расчет необходимого количества груза и места для его хранения представляет собой логистику запасов.

Распределительная логистика отвечает за корректное распределение материальных ценностей между оптовыми покупателями.

Неотъемлемой частью логистики является материальный поток. Материальный поток образуется в результате действия с материальными объектами. Эти действия являются логистическими операциями. Также к ним относится передача информации, относящейся к материальному потоку. Некоторые логистические операции совпадают с технологическим процессом, к примеру расфасовка.

Логистические системы делятся на макрологистические и микрологистические.

Макрологистические системы - это крупная система управления материальными потоками, охватывающая предприятия и организации промышленности, посреднические, торговые и транспортные организации различных ведомств, расположенных в разных регионах страны или в разных странах.

Микрологистические системы являются подсистемами, структурными составляющими макрологистических систем.

Служба логистики должна тесно взаимодействовать с различными функциональными подразделениями компании, обеспечивая оптимизацию их деятельности и системную устойчивость компании.

Создание службы логистики позволит увязать в единую систему задачи логистического управления внутренними бизнес-процессами компании с бизнес-процессами партнеров и потребителей.

Учетно-аналитическая система в широком смысле - это система, базирующаяся на бухгалтерской информации, включающей оперативные данные и использующей для экономического анализа статистическую, техническую, социальную и другие виды информации. Поэтому в широком плане учетно-аналитическая система представляет собой сбор, обработку и оценку всех видов информации, потребляемой для принятия управленческих решений на микро- и макроуровнях. [1]

Учетно-аналитическая система базируется на информации бухгалтерского учета. Данная система призвана соединять в себе воедино учетные и аналитические данные. Источниками информации для учетно-аналитической системы служат первичные документы, учетные регистры и отчетность предприятия. Основная цель учетно-аналитической системы заключается в эффективности функционирования системы учета и контроля в организации. Учетно-аналитическая система объединяет управленческий, налоговый и финансовый учет в единую систему, то есть бухгалтерский учет представляет собой единую систему учета и контроля.

Для проверки деятельности предприятия используют предварительный, текущий и последующий контроль. Также существуют внешний и внутренний контроль. А за правильность функционирования отвечает учетно-аналитическая система предприятия.

Основой учетно-аналитической системы является учетная система, так как именно на основе ее информации строится анализ деятельности, внутренний и внешний контроль.

Учетно-аналитическая система строится по принципу хронологии сбора, обработки данных и формирования отчетных документов от оперативной информации до бухгалтерских балансов и приложений к ним.

Учетно-аналитическая система улучшает качество и расширяет область практического применения учетной информации, положительно влияет на качество подготавливаемой и представляемой отчетности и сами отчетные показатели, следовательно, на эффективность учетной информации для внешних пользователей.

В связи с тем, что логистика – это процесс планирования и обеспечения (включая контроль) эффективного и непрерывного поступления товаров, услуг и сопутствующей информации отсюда, где они создаются, к потребителю, направленный на всемерное удовлетворение потребительских запросов, она близка этим к бухгалтерскому учету [3].

Учетно-аналитическая система основана на бухгалтерской информации.

Логистика, также как и учетно-аналитическая система тесно взаимосвязана с информацией, имеющейся в распоряжении предприятия, в том числе с бухгалтерской.

Также логистику трактуют как науку о планировании, управлении и контроле движения материальных, информационных и финансовых ресурсов в различных системах, а эти данные являются также частью управленческого учета, который, в свою очередь, является составной бухгалтерского, а следовательно, и учетно-аналитической системы.

Логистику и учетно-аналитическую систему сближает их связь с бухгалтерским учетом.

Также логистика и учетно-аналитическая система являются частью экономической науки.

Учетно-аналитическая система требует разъяснений и инструкций по составлению и ведению бухгалтерской отчетности. Логистика также нуждается в данных отчетности, а также логистические переменные составляют значимую часть бухгалтерского баланса.

Благодаря контролю, который производится при учетно-аналитической системе и логистическому управлению достигается снижение времени, которое товары находятся в стадии производства и реализации.

Основной целью УАС является обеспечение эффективности функционирования системы учета и контроля на предприятии.

Учетно-аналитическая система, действуя непрерывно, повышает качество и расширяет область практического применения учетной информации, положительно влияя в конечном счете на качество подготавливаемой и представляемой отчетности и сами отчетные показатели, то есть на эффективность учетной информации для сторонних пользователей.

Содержанием логистики как науки является установление причинно-следственных связей и закономерностей, присущих процессу товародвижения, в целях определения и реализации на практике эффективных организационных форм и методов управления материальными и информационными потоками.

Для решения основных задач логистики необходимы данные существующие в бухгалтерском учете, а также в учетно-аналитической системе предприятия.

На основе данных получаемых благодаря учетно-аналитической системе строится сбытовая, закупочная, транспортная логистика. Можно сказать, что учетно-аналитическая система является информационной базой для логистической системы, а в свою очередь, логистика является детализацией учетно-аналитической системы.

## СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Попова, Л.В. Основные теоретические принципы построения учетно-аналитической системы [Текст] / Л.В. Попова, Б.Г.Маслов, И.А. Маслова // Финансовый менеджмент. – М.: ЗАО «Финпресс». - №5, 2003.
2. Происхождение термина «логистика» [Электронный ресурс] / Режим доступа URL <http://ru.wikipedia.org/wiki/Логистика>
3. Большая советская энциклопедия [Электронный ресурс] / Режим доступа URL <http://bse.sci-lib.com/>

### **Лукин Вячеслав Петрович**

ФГБОУ ВПО «Госуниверситет - УНПК»

302020, г. Орел, Наугорское ш., 40

Доктор экономических наук, профессор кафедры «Предпринимательство и маркетинг»

Тел.: (4862) 76-22-49

E-mail: [market@ostu.ru](mailto:market@ostu.ru)

---

V.P. LUKIN

## RELATIONSHIP OF LOGISTICS AND ACCOUNTING SYSTEM RESEARCH

*In the article the author discussed the functions, regulations and directions of logistics. Revealed that the logistics and accounting and analysis system brings them closer relationship with the accounting, as well as determine the content of logistics as a science.*

**Key words:** *logistics, functions, rules and directions of logistics, accounting and analiticheskaya system.*

### BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)

1. Popova, L.V. Osnovnye teoreticheskie principy postroeniya uchetho-analiticheskoy sistemy [Tekst] / L.V. Popova, B.G.Maslov, I.A. Maslova // Finansovyy menedzhment. – М.: ЗАО «Finpress». - №5, 2003.
2. Proishozhdenie termina «logistika» [Jelektronnyj resurs] / Rezhim dostupa URL <http://ru.wikipedia.org/wiki/Logistika>
3. Bol'shaja sovetskaja jenciklopedija [Jelektronnyj resurs] / Rezhim dostupa URL <http://bse.sci-lib.com/>

### **Lukin Vyacheslav Petrovich**

State University-ESPC

302020, Orel, Naugorskoe highway, 40

Doctor of Economic Sciences, Professor Department of «Business and Marketing»

Numb.: (4862) 76-22-49

E-mail: [market@ostu.ru](mailto:market@ostu.ru)

С.А. НИКИТИН

## УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ В СИСТЕМЕ МЕНЕДЖМЕНТА

*В статье автором рассмотрено взаимодействие бухгалтерского учета и менеджмента, на стыке которых и образуется управленческий учет. Изложен авторский алгоритм принятия управленческого решения на предприятии, сформирована информационная система управленческого учета и охарактеризован управленческий учет в системе менеджмента предприятия.*

**Ключевые слова:** управленческий учет, система менеджмента, менеджер, учет, бухгалтерский учет, управленческие решения.

Управленческий учёт представляет собой область знаний на стыке бухгалтерского учёта и менеджмента, которую необходимо каждому, кто занимается предпринимательской деятельностью. Менеджер несёт ответственность за достижение целей, поставленных ему администрацией либо учредителями компании. Результаты деятельности менеджера во многом зависят от информации, которая использована им для планирования, контроля и регулирования управленческой деятельности, а также принятия решений (рисунок 1).



Рисунок 1 – Взаимодействие бухгалтерского учета и менеджмента

Значимость управленческого учета заключается в том, что он позволяет системно разглядеть внутри компании вопросы оперативного планирования, контроля и учёта отдельных видов деятельности. Главным критерием действенности системы является эффективное управление финансовыми и человеческими ресурсами. Механизм, создаваемый управленческим учетом, позволит на предприятии сформировать эффективную систему менеджмента на базе данных бухгалтерского учета.

В современных условиях развития экономики, концентрации капитала, наружной и внутренней конкуренции, инфляции, значимого роста масштабов производственных издержек, традиционные способы учёта закончили соответствовать требованиям управления.

На рисунке 2 представлен алгоритм принятия управленческих решений в системе управленческого учета предприятия.

В информационной системе компании такие функции выполняет бухгалтерский (управленческий) учёт. Управленческий учёт имеет присущие ему отличительные признаки, способы, приёмы, методы и принципы ведения.



Рисунок 2 – Алгоритм принятия управленческого решения на предприятии

Основной целью деятельности предприятия является извлечение прибыли и достижение целей организации на рынке продуктов и услуг. Для ее реализации менеджеры используют элементы управленческого учета как механизма управления предпринимательской деятельностью компании. На практике конкретные предприятия сталкиваются с необходимостью определения сущности и необходимости управленческого учёта.

Цели и возможности предприятия определяют специфическую систему управленческого учета, которая позволит увеличивать положительные финансовые результаты финансово-хозяйственной деятельности, принимать наиболее эффективные управленческие решения. При этом должны быть строго аргументированы обязательность выполнения функций управленческим учётом и использование его принципов при построении системы внутреннего учёта и контроля.

Ведение управленческого учета целесообразно и затратноэффективно на больших и средних промышленных предприятиях. Эффективность их работы во многом зависит от управленческой деятельности, обеспечивающей реальную экономическую самостоятельность компании, конкурентоспособность и стоимостное положение на рынке предприятия.

Бухгалтерский (денежный) учёт как основная часть имеющейся информационной системы компании не обеспечивает управленцев всех уровней оперативной информацией. В силу собственной специфики финансовый учет не может предоставить информацию для разработки стратегии и тактики внутреннего управления деятельностью компании в условиях рынка.

Таким образом, управление предприятием представляет собой процесс координации и регулирования его деятельности для заслуги поставленной цели.

Менеджмент на предприятии начинается с получения и восприятия информации. При этом в получении информации могут нуждаться управляющие различных служб и подразделений для выполнения собственных функций на предприятии.

Информация может быть получена менеджерами конкретно от объекта управления или уже в обработанном виде от особых информационных служб, важнейшей из которых является бухгалтерия. В настоящее время она – единственный поставщик документально обоснованной и системно обеспеченной экономической информации о фактическом наличии и использовании имущества и ресурсов организации, о хозяйственных действиях и результатах деятельности, о долговых обязательствах, расчетах и претензиях.

Управленческий учёт выступает составной частью информационной системы компании. Эффективность управления производственной деятельностью обеспечивается информацией о деятельности структурных подразделений, служб, отделов компании. Управленческий учёт формирует такую информацию для менеджеров различных уровней управления внутри компании с целью принятия ими правильных управленческих решений. Содержание управленческого учёта определяется целями управления, они могут быть изменены по решению администрации в зависимости от интересов и ориентиров, поставленных перед руководителями внутренних подразделений (рисунок 3).



Рисунок 3 – Информационная система управленческого учета в системе менеджмента

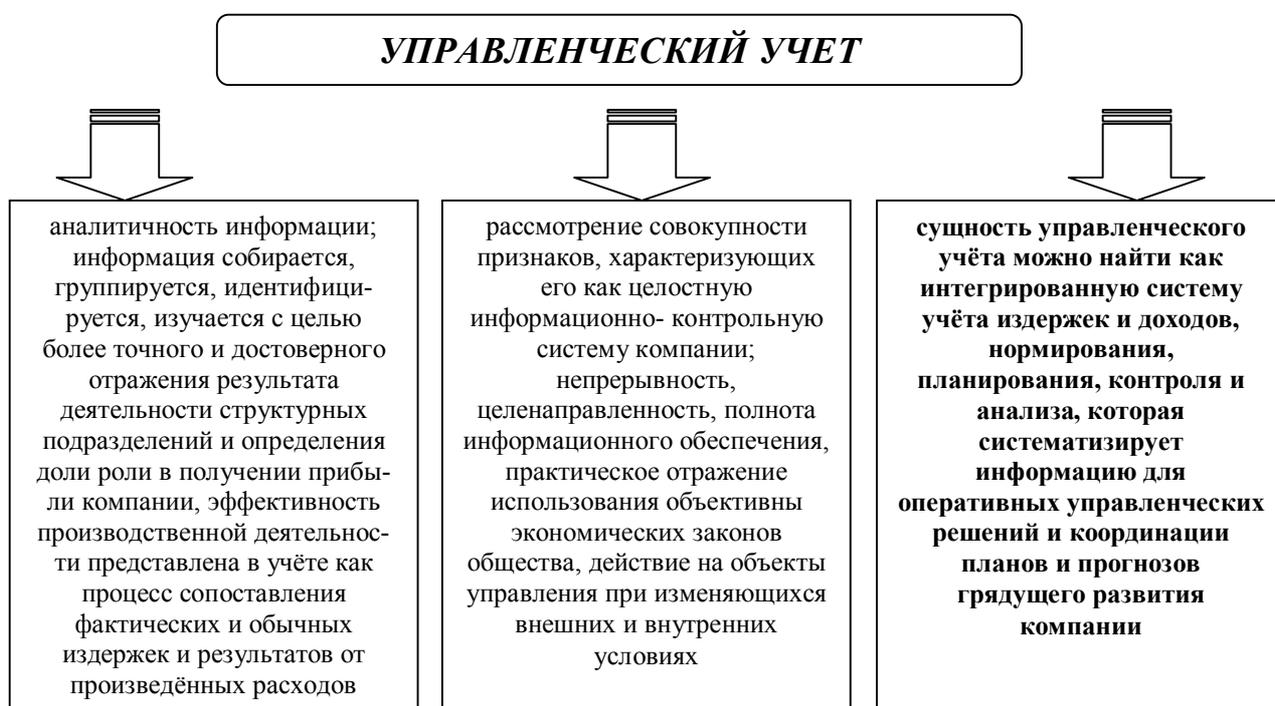
Большой объём первичной информации не позволяет менеджерам полностью её осмыслить, проанализировать и использовать в своей работе. Они должны при выполнении своих обязанностей оперировать краткими обзорами и определенным образом сгруппированной информацией. Учётная информация, специально подготовленная для руководителей разных уровней управления, называется управленческой учётной информацией.

Управленческий учёт использует оперативную (первичную) информацию независимо от её количественного измерения. Например, отзывы покупателей о качестве продукции.

Однако большая часть первичной информации не удовлетворяет запросы руководителей. Так, главного конструктора не интересует, сколько заработал сегодня или неделю назад какой-либо рабочий механического цеха. Ему необходимы итоговые данные: полностью или нет удовлетворена его заявка на материалы, какая сумма выделена бюджетом предприятия на работы, связанные с изменением конструкции изделия или освоением новых продуктов. Следовательно, в работе менеджерами используется как детализированная, так и итоговая информация.

Становление управленческого учёта пошло от калькуляционного учёта, и поэтому основное его содержание составляет учёт издержек на создание будущих и прошедших периодов в разных классификационных качествах. Этот момент находится в определении понятия «управленческий учёт», появившемся в последнее время в переводной и отечественной экономической литературе, а также в первых работах по бухгалтерскому учёту и его использованию в управленческой деятельности.

Характеристика управленческого учета в системе менеджмента представлена на рисунке 4.



*Рисунок 4 – Характеристика управленческого учета в системе менеджмента предприятия*

Принцип эффективности управления предопределил необходимость появления управленческого учёта. Постепенно в разных странах термин «производственный учёт» был заменен на «управленческий учёт». Однако это было не просто изменение в терминологии, но и большая организационная и методологическая перестройка системы бухгалтерского учёта и системы менеджмента на предприятиях различных организационно-правовых форм и форм собственности.

### СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Попова, Л.В. Финансовый менеджмент и его роль в современной системе менеджмента [Текст] / Л.В. Попова // Экономические и гуманитарные науки. – Орел: Госуниверситет-УНПК, 2011. - № 8. - С.87-92.
2. Попова, Л.В. Бухгалтерский управленческий учет: нормативная база, тесты, понятийный аппарат [Текст] / Л.В. Попова, М.: Дело и Сервис. – 2008. - 352 с.

**Никитин Святослав Аркадьевич**

ФГБОУ ВПО «Государственный университет-УНПК»

302020, г. Орел, Наугорское шоссе, 40

Доктор экономических наук, профессор кафедры «Экономика и менеджмент»

Тел.: (4862) 41-95-65

E-mail: kafeim@mail.ru

---

S.A. NIKITIN

## **MANAGEMENT ACCOUNTING IN THE MANAGEMENT**

*In this paper the author examined the interaction of accounting and management, at the junction which is formed and managerial accounting. Author outlined an algorithm for management decision the company, formed by the information system of management accounting and managerial accounting described in the company's management.*

**Key words:** *management accounting, system management, manager, accounting, bookkeeping, management solutions.*

### **BIBLIOGRAGHY (TRANSLITERATED)**

1. Popova, L.V. Finansovyj menedzhment i ego rol' v sovremennoj sisteme menedzhmenta [Tekst] / L.V. Popova // Ekonomicheskie i gumanitarnye nauki. – Orel: Gosuniversitet-UNPK, 2011. - № 8. - S.87-92.
2. Popova, L.V. Buhgalterskij upravlencheskij uchet: normativnaja baza, testy, ponjatijnyj apparat [Tekst] / L.V. Popova, M.: Delo i Servis. – 2008. - 352 s.

**Nikitin Svyatoslav Arkad'evich**

State University-ESPC

302020, Orel, Naugorskoe highway 40

Doctor of Economic Sciences, Professor Department of «Economics and Management»

Numb.: (4862) 41-95-65

E-mail: kafeim@mail.ru

## БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ВО ВЗАИМОДЕЙСТВИИ С ЛОГИСТИКОЙ: ИХ СХОДСТВА И РАЗЛИЧИЯ

*Информация, предоставляемая бухгалтерским учетом, используется оперативно-техническим и статистическим учетом, а также при планировании, прогнозировании, выработке тактики и стратегии деятельности предприятия. Автором в статье определены главные задачи бухгалтерского учета. Выявлено, что система управленческого учета предназначена для того, чтобы содействовать руководству в принятии оптимальных решений. Выделено четыре основные цели и задачи управленческого учета, а также рассмотрены методы планирования и управления производственными и экономическими системами. Обозначено основное отличие управленческого учета и логистики.*

**Ключевые слова:** логистика, бухгалтерский учет, управленческий учет, управление, контроль, функции, метод бухгалтерского учета.

Планирование, учет, управление, контроль и осуществление логистической деятельности тесно переплетаются с другими видами деятельности на предприятии.

Логистический подход к функциональному планированию на предприятии предполагает выделение специальной логистической службы, управляющей материальным потоком.

Служба логистики на предприятии тесно взаимодействует с планированием производства, поскольку производство зависит от своевременной доставки сырья, материалов, комплектующих частей в определенном количестве и определенного качества.

Таким образом, служба логистики предприятия должна участвовать в принятии решений о запуске продукции в производство, так как обеспечивать производство ресурсами придется ей.

С другой стороны, логистика взаимодействует с производством в процессе организации сбыта готовых изделий. Управляя материальными потоками в процессе реализации и имея исчерпывающую информацию о рынке сбыта, служба логистики, должна участвовать в формировании графиков выпуска готовой продукции.

Деятельность по управлению материальными потоками на предприятии сопровождается большими расходами. Следовательно, деятельность службы логистики тесно связана с деятельностью службы финансов. Совместные решения служб логистики и финансов принимаются также при закупках оборудования для обеспечения логистических процессов. Совместно осуществляется контроль и управление транспортными, а также складскими затратами.

Эффективным методом управления материальными потоками является анализ полной стоимости, то есть учет всех экономических изменений, возникающих при каких-либо изменениях в логистической системе.

Применение анализа полной стоимости означает идентификацию всех затрат в логистической системе и такую их перегруппировку, которая позволит уменьшить суммарные затраты. Данный метод используется в профессиональной деятельности менеджеров по логистике.

Применение анализа полной стоимости предполагает возможность варьирования ценой при поиске решений, т. е. возможность повысить затраты в одной области, если в целом по системе это приведет к экономии.

Данный анализ непосредственно тесно связан с управленческим учетом, который, в свою очередь, призван обеспечить предоставление информации о затратах, которые несет предприятие в связи с производством и реализацией продукции.

В процессе повседневной хозяйственной деятельности предприятия образуется большое количество оперативной информации, которая служит исходным материалом для принятия соответствующих управленческих решений.

Наибольшее значение для управления имеет экономическая информация, базирующаяся в основном на учетных данных.

Расчеты показывают, что на долю бухгалтерской информации приходится свыше 70 % общего объема экономической информации. Именно системный бухгалтерский учет фиксирует и накапливает всестороннюю синтетическую (обобщающую) и аналитическую (детализированную) информацию о состоянии и движении имущества предприятия и источниках его образования, хозяйственных процессах, конечных результатах финансовой и производственно-хозяйственной деятельности.

Бухгалтерская информация широко используется в оперативно-техническом и статистическом учете, а также в планировании, прогнозировании, выработке тактики и стратегии деятельности предприятия.

На всех этапах деятельности предприятия к бухгалтерской информации предъявляются такие требования, как: объективность, достоверность, своевременность и оперативность. Она должна быть высокого качества и эффективной, должна удовлетворять потребности внешних и внутренних пользователей информации. Необходимо, чтобы бухгалтерская информация формировалась с наименьшими затратами труда и времени. Очевидно, что для удовлетворения всех перечисленных выше требований необходимо использовать различные методы сбора, обработки и учета информации. Для этого необходимо поделить всю систему бухгалтерского учета на финансовый и управленческий. Для наиболее полного восприятия, рассмотрим каждый из них в отдельности.

Финансовый (бухгалтерский) учет охватывает информацию, которая не только используется для внутреннего управления, но и сообщается контрагентам (внешним пользователям). Предметом бухгалтерского учета в обобщенном виде выступает финансово-хозяйственная деятельность организации. В более конкретном содержании он состоит из многочисленных и разнообразных объектов, которые могут объединяться в две группы:

- объекты, обеспечивающие хозяйственную деятельность организации;
- объекты, составляющие хозяйственную деятельность организации.

К первой группе относятся имущество организации, состоящее из различных видов средств и обязательств, а ко второй - хозяйственные процессы и их результаты.

Бухгалтерский учет изучает количественную сторону хозяйственных явлений в непрерывной связи их с качественной стороной путем регистрации хозяйственных фактов, как в натуральном, так и в денежном измерении. Каждый свершившийся хозяйственный факт, оформленный документально называется хозяйственной операцией.

Хозяйственные факты, отражаемые в бухгалтерском учете, непрерывно фиксируются во времени в виде записей. Причем каждый хозяйственный факт оформляется документально - бумажным первичным документом или на машинных носителях информации. Документальное оформление хозяйственной операции придает ей юридическую силу.

В бухгалтерском учете все средства и хозяйственные процессы обязательно отражаются в денежном выражении, на основе обобщения натуральных и трудовых показателей.

Главными задачами бухгалтерского учета являются:

- 1) формирование полной и достоверной информации о хозяйственных процессах и результатах деятельности предприятий, необходимой внешним и внутренним пользователям информации;
- 2) обеспечение контроля за наличием и движением имущества, капитала и обязательств организации;
- 3) своевременное предупреждение негативных процессов, выявление и мобилизация внутрихозяйственных резервов.

Для выполнения основных задач бухгалтерский учет выполняет следующие функции: информационную, контрольную и аналитическую.

**Информационная функция.** Учетно-аналитическая информация, характеризующая фактическое состояние финансово - хозяйственной деятельности организации, формируется в бухгалтерском учете.

Все многочисленные хозяйственные операции документируются, накапливаются по определенным признакам, сводятся в учетных регистрах и отражаются на счетах бухгалтерского учета, а затем полученные данные обобщаются в различных формах бухгалтерской отчетности. Контрольная функция предполагает постоянный контроль над использованием всех видов ресурсов организации.

Контроль - система наблюдений и проверки соответствия процесса функционирования управляемого объекта принятым управленческим решениям, выявление результатов управленческих воздействий на управляемый объект.

Аналитическая функция позволяет осуществлять анализ производственной и финансовой деятельности организации и ее результатов. На основе информации, полученной в процессе ведения бухгалтерского учета, проводится анализ имущественного состояния организации, ее платежеспособности, эффективности использования материальных и трудовых ресурсов, доходности различных видов деятельности организации, перспектив развития и др.

В бухгалтерском учете используются различные методы. Диалектический метод является одним из основных методов познания во многих отраслях знаний, в том числе экономических. Он служит основой научного мировоззрения во всех областях экономической науки. На его основе разработаны совокупность приемов и способов ведения бухгалтерского учета, использование которых позволяет регистрировать и обобщать отдельные факты хозяйственной жизни.

Также существуют дедуктивный и индуктивный методы исследований. Причем область применения последнего в учете намного шире. Это связано с тем, что в бухгалтерском учете сначала отражаются отдельные хозяйственные операции, а уже затем производится их группировка и обобщение.

Наряду с этими основополагающими методами в бухгалтерском учете есть свои специфические приемы и способы, обусловленные его особенностями. В связи с тем, что в учетном процессе различают последовательные этапы, состоящие из первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения, то каждому из этих этапов присущи свои задачи.

Указанные задачи решаются при ведении бухгалтерского учета посредством использования различных способов и приемов, совокупность которых называется методом бухгалтерского учета. Он включает отдельные элементы, из которых главными являются: документирование, инвентаризация, оценка и калькуляция счета, двойная запись, баланс, отчетность. Использование каждого из данных элементов оговорено в соответствующих положениях, инструкциях, разработанных и утверждаемых в установленном законодательством порядке.

Содержание отдельных методов показывает, что объекты отражаются в бухгалтерском учете сплошным и непрерывным образом во временной связи. При этом выявляется взаимная зависимость между отдельными явлениями.

Метод бухгалтерского учета позволяет не только наблюдать, измерять многочисленные операции в процессе хозяйственной деятельности, но также и экономически обобщать полученные данные.

Посредством метода бухгалтерского учета рассчитываются затраты, производимые при осуществлении тех или иных процессов, данные о которых необходимы для контроля за рациональным использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов. Отражение и экономическое обобщение учитываемых объектов осуществляются в едином денежном измерении, без чего не возможно получение сводных данных о хозяйственной деятельности.

На основе вышеизложенного можно дать определение сущности метода бухгалтерского учета. Метод бухгалтерского учета есть система способов, обеспечивающих сплошное, непрерывное, взаимосвязанное и объективное отражение, экономическое обобщение и подсчет в денежном измерении объектов бухгалтерского учета.

Таким образом, бухгалтерский учет - это упорядоченная система сбора, регистрации и обобщения информации в денежном измерении об имуществе и обязательствах организации и их движении путем сплошного, непрерывного, документального учета всех хозяйственных операций.

Управленческий учет охватывает все виды учетной информации, необходимой для управления в пределах самого предприятия.

Управленческий учет обычно определяется как процесс выявления, измерения, накопления, анализа, переработки и передачи информации о хозяйственной деятельности, используемой в управлении для планирования оценки и контроля затрат и результатов внутри организации. Управленческий учет должен обеспечивать правильное использование ресурсов предприятия и установление ответственности.

Система управленческого учета предназначена для того, чтобы содействовать руководству в принятии оптимальных решений.

Принято выделять 4 основные цели управленческого учета:

1. Оказание информационной помощи управляющим;
2. Контроль и прогнозирование расходов;
3. Выбор наиболее эффективных путей развития предприятия;
4. Принятие оперативных управленческих решений.

Основные задачи управленческого учета:

- определение стратегии и планирование будущих операций организации;
- контролирование её текущей деятельности;
- оптимизация использования ресурсов;
- оценка эффективности деятельности;
- анализ деятельности различных подразделений или каких-либо сторон их деятельности;
- снижение субъективности в процессе принятия решений.

Но главной задачей управленческого учёта является предвидение последствий будущих операций.

В свою очередь, логистика как наука ставит и решает следующие задачи:

- прогноз спроса и, на его основе, планирование запасов;
- определение необходимой мощности производства и транспорта;
- разработка научных принципов распределения готовой продукции на основе оптимального управления материальными потоками;
- разработка научных основ управления перегрузочными процессами и транспортно-складскими операциями в пунктах производства и у потребителей;
- построение различных вариантов математических моделей функционирования логистических систем;
- разработка методов совместного планирования, снабжения, производства, складирования, сбыта и отгрузки готовой продукции, а также ряд других задач.

Управление хозяйственными процессами в пределах закрытых систем осуществляется с помощью общеизвестных методов планирования и управления производственными и экономическими системами. Эти методы продолжают применяться и при логистическом подходе к управлению материальными потоками. Однако переход от изолированной разработки в значительной степени самостоятельных систем к интегрированным логистическим системам требует расширения методологической базы управления материальными потоками.

К основным методам, применяемым для решения научных и практических задач в области логистики, следует отнести:

- методы системного анализа;
- методы теории исследования операций;
- кибернетический подход;
- прогностику.

Применение этих методов позволяет прогнозировать материальные потоки, создавать интегрированные системы управления и контроля их движения, разрабатывать системы логистического обслуживания, оптимизировать запасы и решать ряд других задач.

Объектом изучения логистики являются материальные и соответствующие им финансовые и информационные потоки. Эти потоки на своем пути от первичного источника сырья до конечного потребителя проходят различные производственные, транспортные, складские звенья.

Функции логистики:

1. формирование хозяйственных связей по поставкам товаров или оказанию услуг, их развитие, корректировка и рационализация;
2. определение объемов и направлений материальных потоков;
3. прогнозные оценки потребности в перевозках;
4. определение последовательности продвижения товаров через места складирования, определение оптимального коэффициента складской звенности при организации товародвижения;
5. развитие, размещение и организация складского хозяйства;
6. управление запасами в сфере обращения.

На первый взгляд, логистика несколько упрощает экономические процессы, останавливая свое внимание лишь на материальных потоках. Однако, такое упрощение позволяет ставить и решать задачи сквозного мониторинга движения грузов, начиная от первичного источника сырья через все промежуточные процессы вплоть до поступления к конечному потребителю. Абстрагирование от ряда факторов и выделение материального потока в качестве объекта исследования и управления позволяет проектировать сквозные логистические цепи, изучать и прогнозировать их поведение, существенно сокращая при этом размерность задач моделирования, а также открывает новые возможности формализованного исследования экономических процессов.

Таким образом, основное отличие между двумя науками заключается в том, что бухгалтерский учет занимается упорядочением и управлением информации о финансовых потоках, а логистика призвана к управлению материальными потоками предприятия. Однако следует отметить, что работа соответствующих служб в организации сводится реализации основной единой цели – оптимизация затрат деятельности и выявление наиболее эффективных путей развития предприятия.

### **СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Азоев, Г.Н. Маркетинговые исследования для среднего бизнеса и перспективы развития: учеб.пособие [Текст] / Г.Н. Азоев. - М.: ИНФРА-М, 2005.
2. Браверманн, А.А. Маркетинг в российской экономике переходного периода: учебник [Текст] / А.А. Браверманн. - М.: Экономика, 2007.
3. Неруш, Ю.М. Логистика: учебник. - 2-е изд. [Текст] / Ю.М. Неруш. - М.: ЮНИТИ, 2005.
4. Неруш, Ю.М. Логистика: учебник. - 4-е изд. [Текст] / Ю.М. Неруш. - М.: ЮНИТИ, 2007.
5. Саркисов, С.В. Управление логистикой: учеб.пособие [Текст] / С.В. Саркисов. - М.: Дело и сервис, 2006.
6. Бауэррокс, Д.Дж. Логистика. Интегрированная цепь поставок: учебник для ВУЗов [Текст] / Д.Дж.Бауэррокс, Д.Дж.Клосс - М.: Олимп-бизнес, 2006.
7. Большаков, А.В. Основы коммерческой работы: учеб.пособие для студентов сред. спец. учеб. заведений [Текст] / А.В. Большаков, С.В. Грехнев, В.И. Добрынина. - М.: НМЦСПО, 2005.
8. Сивохина, Н.П. Логистика: учеб. пособие [Текст] / Н.П. Сивохина, В.Б.Родионов, Н.М. Горбунов - М.: Маркетинг, 2006.

**Романчин Вячеслав Иванович**

НП МЦРО (Содействие) Некоммерческое партнерство – Международная саморегулируемая организация арбитражных управляющих  
302004, г. Орел, ул. 3-я Курская, 15  
Доктор экономических наук, профессор  
Тел.: (4862) 55-70-52  
E-mail: mail@msro.ru

---

V.I. ROMANCHIN

**ACCOUNTING IN CONTACT WITH LOGISTICS: THEIR SIMILARITIES AND DIFFERENCES**

*Information are made available accounting, operational and technical uses and statistical accounting, as well as when planning, forecasting, policy making and strategy of the company. The author of the article identified the main tasks of accounting. Revealed that the management accounting system is designed to assist management in making optimal decisions. The four main goals and objectives of management accounting, and discusses methods of planning and management of production and economic systems. Indicated the main difference between managerial accounting and logistics.*

**Key words:** *logistics, accounting, management accounting, management, control, function, method of accounting.*

**BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)**

1. Azoev, G.N. Marketingovye issledovaniya dlja srednego biznesa i perspektivy razvitija: ucheb.posobie [Tekst] / G.N. Azoev. - M.: INFRA-M, 2005.
2. Bravermann, A.A. Marketing v rossijskoj jekonomike perehodnogo perioda: uchebnik [Tekst] / A.A. Bravermann. - M.: Jekonomika, 2007.
3. Nerush, Ju.M. Logistika: uchebnik. - 2-e izd. [Tekst] / Ju.M. Nerush. - M.: JuNITI, 2005.
4. Nerush, Ju.M. Logistika: uchebnik. - 4-e izd. [Tekst] / Ju.M. Nerush. - M.: JuNITI, 2007.
5. Sarkisov, S.V. Upravlenie logistikoj: ucheb.posobie [Tekst] / S.V. Sarkisov. - M.: Delo i servis, 2006.
6. Baujeroks, D.Dzh. Logistika. Integrirovannaja cep' postavok: uchebnik dlja VUZov [Tekst] / D.Dzh.Baujeroks, D.Dzh.Kloss - M.: Olimp-biznes, 2006.
7. Bol'shakov, A.V. Osnovy kommercheskoj raboty: ucheb.posobie dlja studentov sred. spec. ucheb. zavedenij [Tekst] / A.V. Bol'shakov, S.V. Grehnev, V.I. Dobrynina. - M.: NMCSPO, 2005.
8. Sivohina, N.P. Logistika: ucheb.posobie [Tekst] / N.P. Sivohina, V.B.Rodionov, N.M. Gorbunov - M.: Marketing, 2006.

**Romanchin Vyacheslav Ivanovich**

Non-Profit Partnership - International self-regulatory organization arbitration managers  
302 004, Orel, str. 3-rd Kurskaya, 15  
Doctor of Economic Sciences, Professor  
Numb.: (4862) 55-70-52  
E-mail: mail@msro.ru

Н.А. ШИБАЕВА

## ИНТЕГРАЦИЯ ЗНАНИЙ В ОБЛАСТИ МЕЖДУНАРОДНОГО МЕНЕДЖМЕНТА КАК УСЛОВИЕ УСПЕШНОГО ВНЕДРЕНИЯ МСФО

*В статье обусловлена необходимость наличия у финансовых менеджеров, аналитиков, топ-менеджеров знаний по международным стандартам учета. Определено, что бухгалтерская (финансовая) отчетность является основным источником информационного обеспечения бизнеса, которая и гарантирует качество принятых управленцами решений. Автором кратко охарактеризованы системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в различных странах, в том числе и в Российской Федерации. Выделены основные обязанности менеджера в условиях отчетности согласно МСФО, а также объяснено предпочтение в применении для регулирования учета и отчетности Международных стандартов финансовой отчетности.*

**Ключевые слова:** международный менеджмент, Международные стандарты финансовой отчетности, бухгалтерская (финансовая) отчетность, система нормативного регулирования бухгалтерского учета.

Анализ международного менеджмента был бы явно неполным, если бы мы не обратили внимание на еще одну его важнейшую черту, а именно – значение знаний и компетентности в его эффективности.

Действительно, какую бы из характерных черт рассматриваемой категории мы ни взяли, каждая из них решающим образом зависит именно от того, насколько персонал фирмы реально имеет и, что еще важнее, умеет практически использовать всю ту сумму знаний, умений и навыков, без которой вхождение в любую сферу международного бизнеса не то что неэффективно, но зачастую просто невозможно.

Доступность и всеобщность международного бизнеса в известном смысле – провоцирующий фактор, поскольку внешне делает вхождение в него достаточно легким. Но известный лозунг «Не идите в международный бизнес, не добившись успеха у себя дома» служит здесь своего рода предохранителем: бизнесмены, прошедшие серьезную деловую школу у себя дома, будут, безусловно, достаточно осмотрительны в своих первых шагах за рубежом. И в этом отношении ступенчатость развития – естественная стратегическая линия именно накопления знаний. При этом не особенно важно, будут ли это знания технологические, правовые и т. д., – речь идет именно о том, что переход на каждую последующую ступеньку возможен только с соответствующим «багажом» у всего персонала фирмы, так или иначе задействованного в этих процессах.

Что же касается технологической глобализации и тем более финансиаризации, то это уже своего рода высший пилотаж в смысле уровня знаний, которыми обладает персонал фирмы в этих сложнейших сферах. Эти знания и умение их использовать вводят фирму в элиту международного бизнеса, в тот относительно небольшой круг корпораций, которые, опираясь на соединение компьютеризации, телекоммуникаций и возможностей финансовых рынков и управляя этой триадой посредством компетентности персонала, достигают главных высот эффективности и максимума отдачи на вложенные в международный бизнес ресурсы. Непосредственно ко всему этому примыкает область наиболее тонкого и наименее формализованного знания: знания культурно-национальных особенностей зарубежного бизнеса и умения использовать эти знания не только для роста эффективности зарубежных операций фирмы, но и для получения долговременных общественных, политических, психологических и иных позитивных эффектов деятельности в странах пребывания, без которых не может быть современного бизнеса, осознающего свою социальную ответственность перед своей и перед другими странами [2].

Обобщая, можно сказать, что современный процесс международной экономической интеграции объективно сам является продуктом интеграции знаний – и не просто знаний, а суперсовременных и очень динамично обновляемых знаний. Эта система знаний во все

большей мере порождается международной бизнес-практикой и глобальна по самой своей природе. Это последнее замечание исключительно важно, поскольку эффект глобализации, то есть тот факт, что эта система знаний максимально эффективна именно на мировом поле бизнеса, как раз и определяет главную отличительную черту современности. Если пойти несколько дальше, то можно с уверенностью констатировать: неучастие фирмы (тем более страны) в международном бизнесе сегодня сразу и резко ограничивает эффективность бизнеса (потенциальную и реальную) по той очевидной причине, что не может использовать не просто возможности международного бизнеса, но, что гораздо значимее и весомее – глобального международного бизнеса. При этом восхождение на каждую следующую ступеньку имеет жестко взаимосвязанные и постоянно меняющиеся местами предпосылки и следствия, а именно:

- только накопление соответствующей критической массы знаний и компетентности позволяет фирме перейти на следующий уровень глобальности в международном бизнесе и соответственно потенциально получить все эффекты этого уровня;

- с другой же стороны, один из наиболее важных эффектов этого (нового) уровня глобализма – новое накопление знаний и компетентности для дальнейшего продвижения. Эта диалектическая взаимосвязь нуждается, однако, в одном уточнении [1].

Мы далеки от мысли о некоем автоматизме и предопределенности этих переходов: десятки причин могут его замедлить, ускорить, вообще заблокировать или даже повернуть вспять – здесь и действия конкурентов, и динамика рынка, и общая экономическая конъюнктура, и политические и социальные сдвиги. Многие из этих факторов экзогенны относительно фирмы и не поддаются сколько-нибудь существенному контролю. Тем не менее, если глубже всмотреться в существо анализируемого феномена, то мы приходим к двум достаточно объективным выводам.

Во-первых, даже экзогенность факторов отнюдь не снижает роли компетентности (скажем, фирма не разглядела вовремя меняющуюся конъюнктуру рынка – но ведь это во многом уровень компетентности ее маркетологов; ухудшилась общеэкономическая обстановка, а фирма не сумела эффективно сжать свой бизнес в наиболее рискованных регионах – но ведь это опять-таки вопрос уровня компетентности ее менеджеров).

Во-вторых, направленность и интенсивность перехода все же во многом определяются стратегией и политическими решениями владельцев и руководства фирмы и в этом смысле хоть и не автоматичны, но все же до известной степени управляемы [2].

Таковы в основных чертах те важные моменты, которые делают особенно актуальными именно для международного бизнеса часто цитируемые слова М. Пилдича: «Фирме необходимо стать организацией, ориентированной на знания». Возможно, единственное уточнение к этой фундаментальной мысли, адаптирующее ее к международному бизнесу сегодня, – «ориентированной на интегрированные знания», поскольку именно интегративный характер и постоянное обновление и составляют основу эффективности использования знаний в международном бизнесе в эпоху глобализации.

В этой связи, полезно и важно помнить о том, что ступенчатость развития фирмы в сфере международных деловых операций, а также необходимость внедрения МСФО, в свою очередь, испытывает серьезное влияние ступенчатости странового развития. Фирма, работающая в международном бизнесе, сама себе задает планку знаний и компетентности персонала, когда выбирает страну проникновения, – и при этом понимает, что известная отсталость страны может по разным причинам быть источником дополнительных прибылей и сегодня, и в перспективе.

Финансовые менеджеры, аналитики, топ-менеджеры обязаны знать международные стандарты учета по целому ряду причин:

- Во-первых, выход на фондовые рынки со своими ценными бумагами предполагает необходимость формирования отчетности, а в этом процессе финансовый менеджер чаще всего принимает непосредственное участие, в соответствии с МСФО.

– Во-вторых, анализ финансового состояния потенциального иностранного контрагента невозможен без знания МСФО.

– В-третьих, представление текущей отчетности в выгодном свете, когда с помощью методов бухгалтерского учета можно в известной степени регулировать финансовые результаты, базируется на национальных и международных стандартах.

– В-четвертых, в силу своей доскональности, обусловленной спецификой профессии, бухгалтеры в стандартах более четко прописывают некоторые явления, инструменты, методы, показатели (например, инфляция, гиперинфляция, финансовые инструменты, способы мобилизации капитала), постоянно используемые финансовыми менеджерами.

– В-пятых, многие финансовые модели в той или иной степени базируются на бухгалтерских данных (в частности, прогнозирование банкротства, оценки финансовых активов в рамках технического и фундаментального анализов и др.).

Одним из факторов ведения бизнеса является качество сопутствующего информационного обеспечения. Бухгалтерская (финансовая) отчетность в этом обеспечении играет едва ли не ведущую роль, особенно если речь идет об информировании лиц, являющихся внешними по отношению к данному предприятию. Несмотря на то, что во всех странах применяется двойная бухгалтерия, а базовые принципы прохождения данных в системе учета – от первичных документов до бухгалтерской отчетности – по сути, инвариантны, в каждой стране имеются национальные особенности ведения учета, предопределяющие некоторое недоверие или, по крайней мере, непонимание публичной отчетности, предъявляемой зарубежным контрагентом.

В настоящее время все страны условно могут быть разбиты на четыре группы по типу исповедуемой модели бухгалтерского учета: англо-американская, континентальная, страны со смешанной экономикой и страны с нарождающимися моделями учета. Эти модели различаются по способам регулирования учета, значимости тех или иных категорий пользователей в определении его методологии, степени участия государственных органов в процессе создания нормативного хозяйства и т. п.

Способы регулирования бухгалтерской отчетности в различных странах мира существенно отличаются. В некоторых странах (США, Великобритания) соответствующие нормативные документы разрабатываются в основном профессиональными неправительственными организациями; в других (Франция, Россия) – в основном государственными органами [2].

Так, в США порядок составления отчетности полностью определяется национальными бухгалтерскими стандартами, известными как «американский ГААП». Этим термином обозначены общепризнанные принципы бухгалтерского учета (Generally Accepted Accounting Principles, GAAP), разрабатываемые неправительственными организациями и имеющие поэтому рекомендательный характер. В США Комиссия по ценным бумагам и биржам (Securities and Exchange Commission, SEC), являющаяся правительственной организацией и обеспечивающая мониторинг деятельности корпораций, котирующих ценные бумаги на фондовых биржах, лишь отчасти осуществляет регулирование их финансовой отчетности и общих принципов аудита. Более того, регулятивы основных разработчиков подобных документов – Американского института сертифицированных бухгалтеров (American Institute of Certified Public Accountants, AICPA) и Совета по разработке стандартов финансового учета (Financial Accounting Standards Board, FASB) – признаются SEC и в известной степени служат в качестве основы при подготовке собственных регулятивов.

В Великобритании основным регулятивом является Закон о компаниях (Companies Act), отдельный раздел которого посвящен ведению учета и аудита, а национальные стандарты носят лишь рекомендательный характер и дополняют закон. Во Франции ведение бухгалтерского учета регулируется двумя основными документами: законом о

бухгалтерском учете и декретом о бухгалтерском учете; что касается методологии учета, то она задается национальным планом счетов (Plan Comptable General).

В настоящее время российская система нормативного регулирования бухгалтерского учета в значительной степени сопрягается с французской и включает в себя Закон РФ «О бухгалтерском учете», План счетов бухгалтерского учета и Положения по бухгалтерскому учету. Наряду с этими нормативными документами бухгалтерский учет регулируется в той или иной степени и другими законами, постановлениями правительства и указами Президента РФ, а также огромным множеством инструктивных предписаний Минфина и других властных органов.

Может показаться на первый взгляд, что МСФО и другие разработки IASC нужны лишь профессионалам-бухгалтерам; на самом деле, их понимание необходимо гораздо более широкому кругу специалистов. Более того, без особого преувеличения можно утверждать, что несмотря на свое название, МСФО являются не столько бухгалтерским, сколько финансовым документом; иными словами, эти регулятивы представляют интерес не только и не столько для бухгалтеров, сколько для любых пользователей финансовой отчетности, включая участников финансовых рынков и финансистов.

В последнее время деятельность специалиста по МСФО становится все более востребованной в российских организациях, выходящих на зарубежные рынки, или, например, получающих иностранные инвестиции, что также обязывает их к составлению регулярной отчетности по международным стандартам. Также необходимость подготавливать отчетность с учетом МСФО появляется у российских компаний при получении кредитов в международных банках. Таким образом, возможностей для применения своих знаний на российском рынке у данных специалистов достаточно много.

Для специалистов по МСФО серьезное значение имеет профильное образование: «экономика», «финансовый менеджмент», «аудит». Однако этого не всегда бывает достаточно. Так у многих работодателей наличие дополнительных сертификатов международного уровня, подтверждающих профессиональные знания кандидата, является

Менеджер в условиях отчетности согласно МСФО выполняет следующие обязанности:

- Анализирует данные, поступающие на счета МСФО из российского учета.
- Занимается разработкой методик и внутрифирменных стандартов.
- Взаимодействует с внутренними и внешними аудиторами.
- Занимается сопровождением работы независимых оценщиков.
- Курирует сбор информации с дочерних и других подразделений организации.

Компании, работающие по всему миру, адаптируют системы управления ресурсами своих дочерних предприятий и стандартизируют пакеты программного обеспечения. В результате создаются единые подходы сбора данных и формы управленческой отчетности. У топ-менеджмента транснациональных корпораций стало общей практикой обязывать свои иностранные подразделения использовать признанные мировым сообществом стандарты учета. В первую очередь, речь идет об МСФО.

Это предпочтение вызвано тем, что стандарты МСФО:

- разработаны для представления информации о деятельности компании внешним пользователям;
- являются результатами обобщения многолетнего опыта – методологии, математического и учетного аппарата, проработанных форм отчетности, используемых на практике во многих странах с развитой рыночной экономикой.

Применение единых стандартов для подготовки финансовой (бухгалтерской) и управленческой отчетности дает возможность более четкого представления оборота капитала, процессов его накопления и использования, обеспечивает единое понимание экономической сути хозяйственных операций всеми руководителями компании.

## СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Маслова, И.А. Основные показатели менеджмента, характеризующие финансовое состояние и деловую активность предприятия [Текст] / И.А. Маслова // Экономические и гуманитарные науки. – Орел: Госуниверситет-УНПК, 2011. - №8. С. 92-98.

2. Пивоварова, С. Э. Международный менеджмент [Текст] / Под ред. Пивоварова С.Э., Тарасевича Л.С., Майзеля А.И., 2-е изд., испр. и доп. - СПб.: Питер, 2001. – 576 с.

### **Шibaева Наталья Анатольевна**

ФГБОУ ВПО «Госуниверситет - УНПК»

302020, г. Орел, Наугорское ш., 40

Доктор экономических наук, доцент кафедры «Государственное управление и финансы»

Тел.: (4862) 42-11-05

E-mail: orelbuin@yahoo.com

---

N.A. SHIBAEVA

## **INTEGRATION OF KNOWLEDGE IN THE FIELD OF INTERNATIONAL MANAGEMENT AS A CONDITION FOR SUCCESSFUL IMPLEMENTATION OF IFRS**

*The paper is due to the need for the fund managers, analysts, executives of knowledge on international accounting standards. It was determined that the accounting (financial) reporting is the main source of information support of business, which provides quality managers made decisions. The author briefly describes the system of regulatory accounting in various countries, including the Russian Federation. Highlighted the main responsibilities of the manager in terms of reporting under IFRS, as well as explain the preference in the application for regulatory accounting and reporting of the International Financial Reporting Standards.*

**Key words:** *International Management, International Financial Reporting Standards, accounting (financial) statements, the system of regulatory accounting.*

### **BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)**

1. Maslova, I.A. Osnovnye pokazateli menedzhmenta, harakterizujuwie finansovoe sostojanie i delovuju aktivnost' predpriyatija [Tekst] / I.A. Maslova // Jekonomicheskie i gumanitarnye nauki. – Orel: Gosuniversitet-UNPK, 2011. - №8. S. 92-98.

2. Pivovarova, S. Je. Mezhdunarodnyj menedzhment [Tekst] / Pod red. Pivovarova S.Je., Tarasevicha L.S., Majzelja A.I., 2-e izd., ispr. i dop. - SPb.: Piter, 2001. – 576 s.

### **Shibaeva Natal'ya Anatol'evna**

State University-ESPC

302020, Orel, Naugorskoe highway, 40

Doctor of Economic Sciences, Assistant Professor Department of «Public administration and finance»

Numb.: (4862) 42-11-05

E-mail: orelbuin@yahoo.com

## РАЗВИТИЕ МЕТОДИЧЕСКИХ ПОДХОДОВ К ФОРМИРОВАНИЮ КОНЦЕПТУАЛЬНЫХ МОДЕЛЕЙ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ

*В статье анализируется процесс трансформации концептуальных подходов к понятию внутреннего контроля. Автор подробно исследует теоретический аспект разрабатываемой научной проблемы, выделяя характерные тенденции в ее формировании. На основе объективного логически выстроенного анализа современных направлений в теории внутреннего контроля автор формулирует собственную точку зрения по изучаемому вопросу с акцентом на наиболее значимых компонентах: цель, задачи, предмет, субъекты и объекты внутреннего контроля.*

**Ключевые слова:** *внутренний контроль, системно-ориентированный контроль, риско-ориентированный контроль, цель внутреннего контроля, задачи внутреннего контроля, контрольные функции, финансовый контроллинг, аудит, управление, торговая организация, контрольная среда.*

За последние десятилетия теоретический аспект изучаемой нами проблемы был достаточно широко освещен в соответствующих литературных источниках. Среди наиболее заметных работ, по нашему мнению, следует выделить научные труды таких видных авторов как И.А. Белобжецкий, Н.Т. Белуха, Б.И. Валуев, Ю.А. Данилевский, Е.А. Кочерин, В.П. Суйц, А.Д. Шеремет, Сотникова Л.В., Бурцев В.В., Серебрякова Т.Ю., Маренков Н.Л. и др. В связи с этим следует отметить, что интерес к проблемам формирования и оценки эффективности внутреннего контроля коммерческих организаций заметно активизировался.

Анализ литературы в исследуемой области дал нам возможность оценить характер вопросов, которые и сегодня вызывают у ученых наибольшее количество споров. В частности, основной темой научных дискуссий в 1990-х гг. стало формирование единообразного подхода к определению внутреннего контроля, что и в настоящее время нам представляется актуальным. Предметом противоречий в основном выступала разнохарактерная интерпретация целей осуществления внутреннего контроля. Проведенные нами исследования в этой области позволили с критической точки зрения оценить высказанные авторами утверждения. С нашей точки зрения, можно выделить следующие взгляды на суть исследуемого вопроса.

Первая позиция, отмечаемая в проанализированных нами источниках, включает в цель осуществления внутреннего контроля помимо всего прочего «устранение неблагоприятных хозяйственных ситуаций...» [2]. Подобного мнения придерживаются также и другие авторы, такие как Врублевский Н.Д. и Криницкий Р.И. [8]. Вторая позиция, связывающая цель внутреннего контроля с выявлением отклонений от установленных параметров деятельности организации, фигурировала в большей части литературных источников конца 1990-х гг [2]. Еще одна точка зрения, перекликающаяся с предыдущей позицией, представляет собой по сути вариант, в большей степени отвечающий современным реалиям. Согласно ей, цель осуществления внутреннего контроля заключается в установлении соответствия активных процессов организации принятым управленческим решениям [3]. Отмеченные позиции отражают явный разрыв в квалификации анализируемого предмета и, на наш взгляд, ограничивают цель внутреннего контроля решением отдельных узкоспециализированных задач. С другой стороны, мы считаем, что все они являются, по сути, элементами единой целевой установки внутреннего контроля, заключающейся в обеспечении соответствия процессов организации, рассматриваемых в данном случае как «совокупность последовательных действий для достижения какого-либо результата» [4], установленным стандартам как внешнего, так и внутреннего характера.

В данном случае, по нашему мнению, более уместно применить формулировку, предлагаемую в п. 41 стандарта аудиторской деятельности (ФСАД) № 8, в котором отмечено,

что «организация системы внутреннего контроля и ее функционирование направлены на устранение каких-либо рисков хозяйственной деятельности, которые угрожают достижению любой из целей» [1]. Такая постановка проблемы представляется нам более верной, так как не возлагает на внутренний контроль не свойственных ему функций. Наоборот, наделяет его достаточно органичными полномочиями имманентного характера.

В последующие годы дискуссия вокруг выше обозначенной проблемы получила дальнейшее развитие. В начале 2000-х гг. спорным моментом стало признание или непризнание в качестве цели внутреннего контроля обеспечение эффективности деятельности организации. С нашей точки зрения, данная проблема перекликается с рассмотренной выше точкой зрения об осуществлении внутренним контролем функций по устранению неблагоприятных для организации ситуаций. Но нуждается в некотором уточнении. Можно в какой-то степени согласиться с мнением Сотниковой Л.В., которая отмечает, что данная цель «является не целями контроля, но целями контроллинга», переместив акцент с контроллинга на управленческое звено в целом [24]. Объясним почему. Западные экономисты определяют контроллинг как «систему управления» [17]. При этом, под управлением понимается, как правило, «... процесс организации деятельности объекта управления субъектом управления для того, чтобы добиться достижения поставленных целей, стоящих перед субъектом управления» [25]. Другими словами, контроллинг можно воспринимать как одну из форм постановки управленческой системы организации, объективно связанной с контрольными процедурами. В связи с этим, на наш взгляд, отмеченная позиция, по сути, констатирует необходимость разграничения сферы воздействия контроля и управленческой системы организации. Отметим еще раз, что внутренний контроль как активный элемент организационной системы коммерческой организации, безусловно, должен способствовать более успешному ее функционированию, используя при этом собственные специфические приемы, отличные от управленческих функций. Управление же напрямую влияет на результативность деятельности организации, выполняя внутренне присущие ей полномочия. Внутренний контроль участвует в этом процессе опосредованно, как мы уже отмечали выше, путем установления соответствия действующих параметров организации установленным стандартам.

Продолжая критический анализ исследуемой проблемы, хотелось бы отметить, что смешение цели и задач внутреннего контроля встречается и в некоторых современных публикациях. Например, в своей статье А. Сонин, определяя цель внутреннего контроля, отмечает, что «есть пять основных целей внутреннего контроля: надежность и полнота информации; соответствие политике, планам, процедурам, законодательству; обеспечение сохранности активов; экономичное и эффективное использование ресурсов; достижение подразделениями компании поставленных целей и задач» [23]. Автор фактически говорит о том, что целью внутреннего контроля является достижение поставленной цели.

Мы считаем, что проведенный выше критический анализ различных точек зрения на содержание цели осуществления внутреннего контроля позволяет нам сформулировать следующий вывод. Рассмотренные позиции, на наш взгляд, представляют собой замену понятия «цель» составляющими ее элементами, которые, по сути, представляют собой подчиненные установленной цели задачи. Существенное отличие между анализируемыми терминами определяется тем, что задача – это единичное действие, заключающееся в решении поставленной цели. С этой позиции задачу можно представить в виде элемента подцелевой установки. Вследствие этого, основная цель, на наш взгляд, должна быть одна и представлять собой своеобразный ориентир для выделения необходимых для ее решения задач, связанных с достижением подцелевых установок.

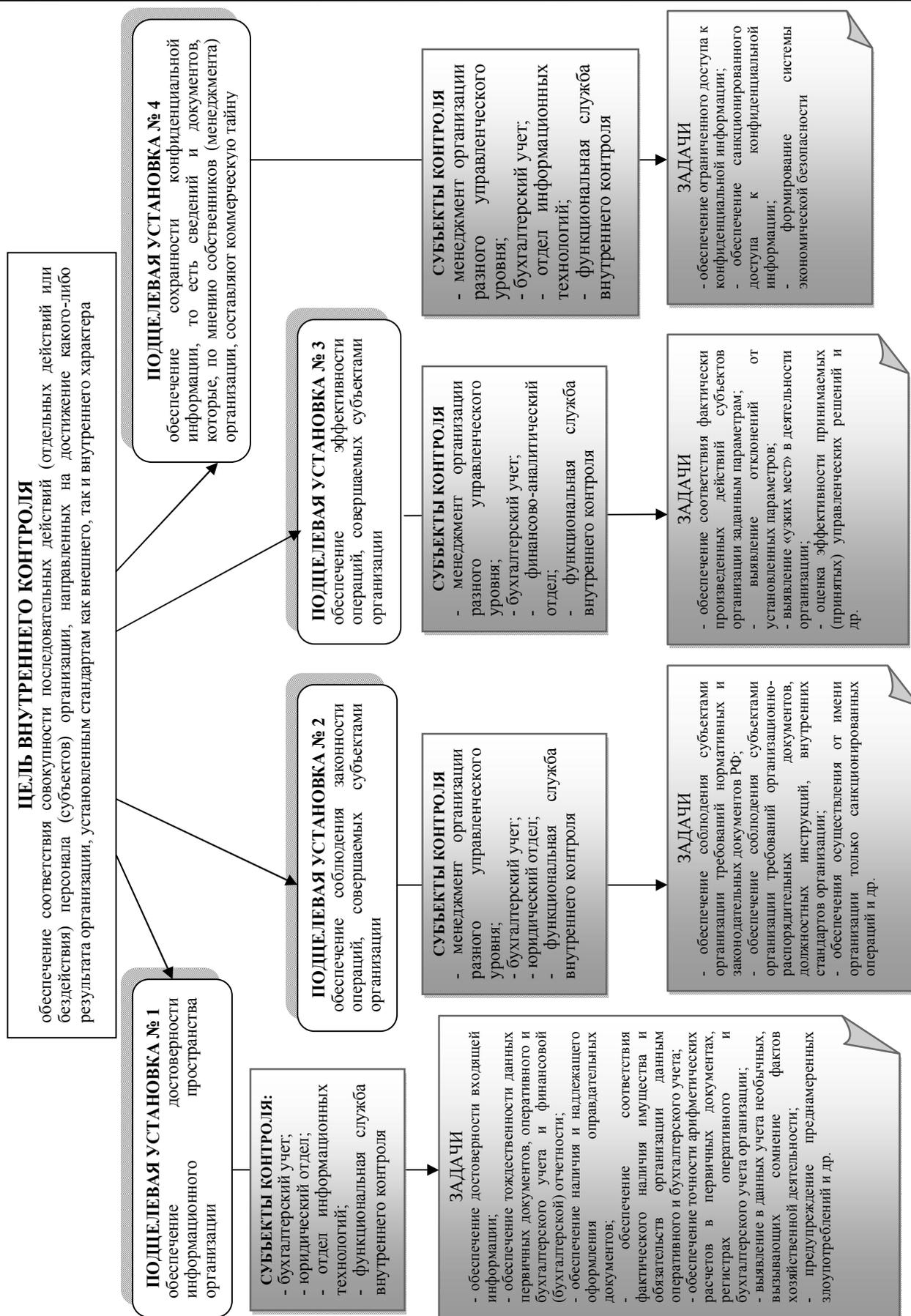


Рисунок 1 - Установление зависимости между целевыми установками внутреннего контроля и системными процессами

Отсюда вывод. По нашему мнению, основная цель внутреннего контроля заключается в обеспечении соответствия комплекса последовательных действий (отдельных действий или бездействия) персонала организации, направленных на достижение какого-либо результата организации, установленным стандартам как внешнего, так и внутреннего характера (рисунок 1).

В последнее время вопросы, рассматриваемые в научных кругах относительно внутреннего контроля, переместились в другие области. В частности, одним из дискуссионных моментов сегодня является проблема отождествления внутреннего контроля с управленческой функцией. Результатом научного спора явилось, по нашему мнению, формирование двух основных концептуальных подходов к сущности внутреннего контроля. Первая концепция, отражающая большую часть современных точек зрения, констатирует исключительно интегрированную сущность объекта исследования [10, 15, 19, 20, 24, 26]. Указанная позиция интерпретирует внутренний контроль исключительно в качестве функции управления (рисунок 2). С одной стороны, такой взгляд нам представляется достаточно объективным. Мы считаем, что менеджеры должны постоянно получать информацию о том, в какой степени установленные ими задачи соответствуют фактическим условиям, то есть должны иметь постоянную возможность пользоваться обратной связью. Организовать же подобный канал, возможно, только посредством формирования надежной системы внутреннего контроля, которая, используя специфические контрольные методы (проверку, инвентаризацию, экспертизу и др.), позволяет оперативно отслеживать любые негативные факторы, возникающие в процессе реализации утвержденной руководством программы.

Мы считаем, что подобная точка зрения, в первую очередь, игнорирует интересы основного пользователя результатов контрольной деятельности – собственников организации, сводя функции внутреннего контроля исключительно к должностным обязанностям ее личного состава.

В этой связи, более объективной представляется другая позиция, сторонники которой признают индивидуально-интегрированный (двойственный) характер внутреннего контроля [5, 12, 16, 18, 21]. Рассматриваемая концепция представляет собой более широкий взгляд на спорную проблему, так как, во-первых, признает естественность и необходимость интеграции двух наиболее значимых процессов организации: управления и контроля. Во-вторых, сторонники этого подхода определяют внутренний контроль как «надстроечную категорию», представляющую собой обособленный вид внутренней деятельности организации, позволяющий обеспечить прозрачность самого процесса управления, который также нуждается в контроле (рисунок 2). Такая точка зрения дает возможность, как отмечает в своей работе Серебрякова Т.Ю. «отойти от контроля как функции менеджмента, встроенной в систему управления, и обосновать контроль в его прикладном виде, как надстроечную категорию» [2]. Но с существенным уточнением. По нашему мнению, рассматривать сущность внутреннего контроля следует с двух принципиально важных позиций: с точки зрения системы контроллинга и с точки зрения системы контроля как самостоятельной подсистемы, обладающей сложной, многообразной и многомерной структурой. И в этом смысле понятие внутреннего контроля, с одной точки зрения, укладывается в рамки контроллинга, а с другой – выходит за пределы указанной среды, поскольку одной из наиболее значимых его функций является диагностика деятельности этой среды.

Резюмируя все вышесказанное, можно отметить, что, с нашей точки зрения, внутренний контроль представляет собой внутренний непрерывный процесс, присущий любой организации. Он отражает совокупность определенных специфических взаимоотношений внутри самостоятельной хозяйственной системы по поводу оценки деятельности ее отдельных составляющих, с точки зрения соответствия установленным требованиям.

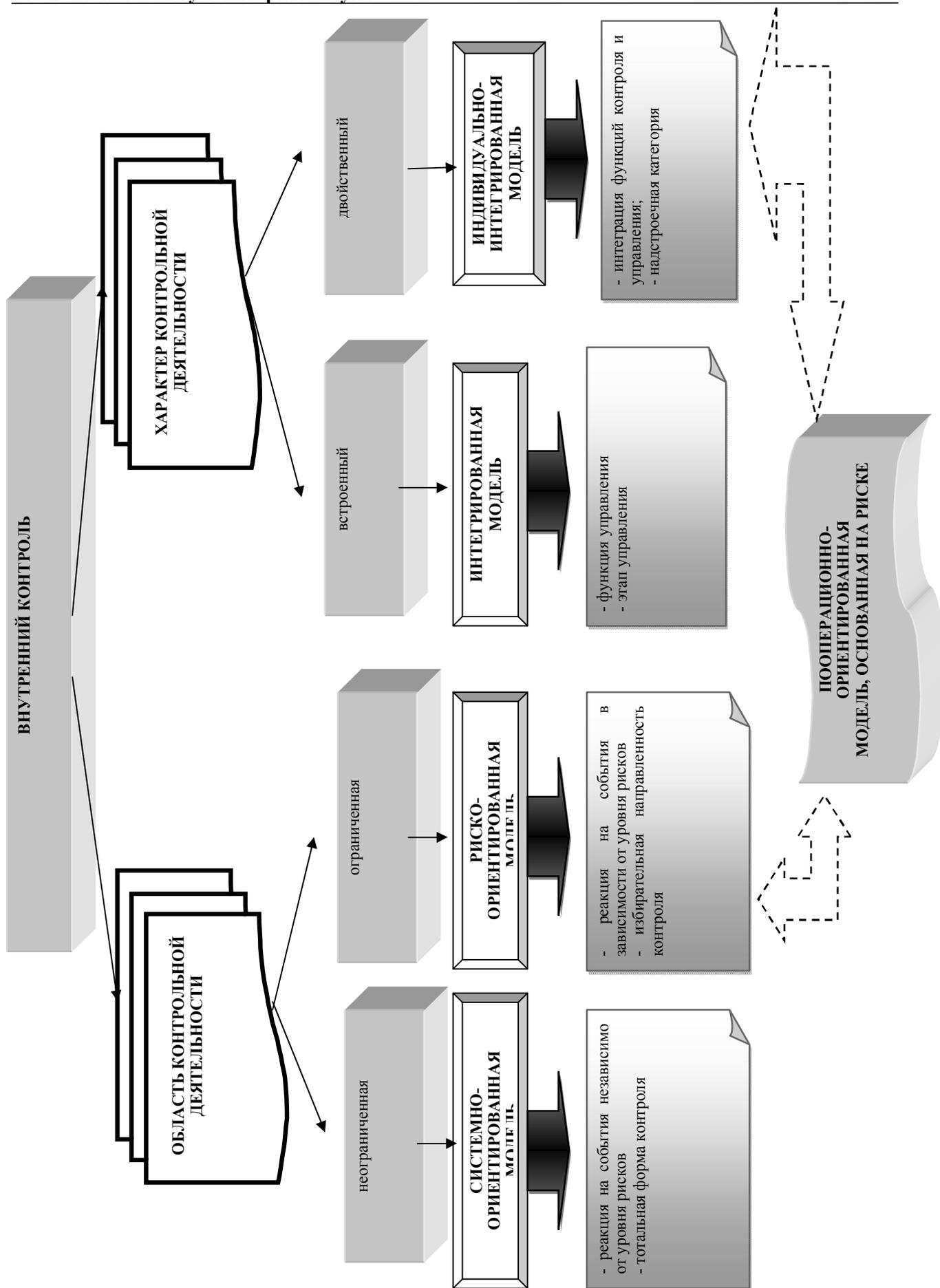


Рисунок 2 - Структурное построение концептуальных моделей внутреннего контроля

Мы считаем, что в этом смысле, как экономическая категория внутренний контроль присущ любой социально-экономической системе и, следовательно, по отношению к ней представляет собой одну из его подсистем наряду с подсистемами управления, учета и другими аналогичными компонентами. Его отличительными особенностями (в сравнении, как с внешним контролем, так и с внутренними подсистемами организации), с нашей точки зрения, являются внутрисистемный, и в то же время надстроечный характер по отношению к объекту проверки, непрерывность, а также индивидуальная направленность контрольных действий и мероприятий, обусловленная исключительно интересами собственников организации.

Вследствие этого, в рамках хозяйствующего субъекта, нам представляется обоснованным полагать, что внутренний контроль реализуется посредством формирования самостоятельной системы, представляющей собой «множество взаимосвязанных элементов, обособленное от среды и взаимодействующее с ней, как целое» [7]. В этом смысле, по нашему мнению, внутренний контроль, в самом общем виде, представляет собой самостоятельную имманентную систему организации, созданную и действующую в интересах ее собственников, и включающую в себя, во-первых, субъектов контрольной деятельности; во-вторых, совокупность специальных форм и методов контроля, направленных на обеспечение соответствия комплекса последовательных действий (отдельных действий или бездействия) персонала контролируемой организации установленным стандартам как внешнего, так и внутреннего характера; в-третьих, подконтрольную среду (объект проверки), определяемую в соответствии с целями собственников организации.

Еще одной характерной тенденцией современной теории в анализируемой области является ярко выраженная риско-ориентированная направленность концептуальных моделей внутреннего контроля. Новая концепция, по нашему мнению, является противовесом традиционному подходу, представляющему собой системно-ориентированную модель. С нашей точки зрения, риско-ориентированный подход представляет собой качественно новый уровень в развитии внутреннего контроля. Как отмечает Серебрякова Т.Ю., причин интереса к этой концепции несколько: «1) сложность бизнес-процессов, характеризующихся многочисленными внутренними и внешними связями; 2) значительные обороты по движению активов и пассивов; 3) значительное количество людских ресурсов, задействованных в бизнес-процессах, деятельность которых должна быть проверена; 4) сложность информационных систем и большой массив данных в них, и другие факторы» [22]. На наш взгляд, высказанные автором аргументы иллюстрируют практическую потребность современных организационных форматов в смене традиций тотального контроля на объективно-избирательный подход (рисунок 2).

## СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Правило (стандарт) аудиторской деятельности № 8. Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности. Утверждено постановлением Правительства Российской Федерации от 23.09.2002 г. № 696//Официальный сайт МФ РФ. [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.minfin.ru/>.
2. Белобжецкий, И.А. Бухгалтерский учет и внутренний аудит [Текст] / И.А. Белобжецкий. – М.: Бухгалтерский учет, 1994.
3. Большой бухгалтерский словарь [Текст] / Под ред. А.Н. Азрилияна. - М.: Институт новой экономики, 1999.
4. Большая советская энциклопедия. Словари. Яндекс - [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://slovari.yandex.ru>.
5. Бурцев, В.В. Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации [Текст] / В.В. Бурцев. – М.: Экзамен, 2000.
6. Венедиктова, В.И. Ревизия и контроль в акционерных обществах и товариществах [Текст] / В.И. Венедиктова. – М.: Институт новой экономики, 1995.
7. Википедия. Свободная энциклопедия [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://ru.wikipedia.org>.

8. Врублевский, Н.Д. Управленческий учет издержек производства и себестоимости продукции в отраслях экономики [Текст] / Н.Д. Врублевский. – М.: Бухгалтерский учет, 2004.
9. Врублевский, Н.Д. Совершенствование нормативного метода учета [Текст] / Н.Д. Врублевский, М.Ф. Крылов. - М.: Финансы и статистика, 1987.
10. Ендовицкий, Д.А. Обоснование места внутреннего аудита в системе внутрихозяйственного контроля [Текст] / Д.А. Ендовицкий, А.А. Архипов // Аудитор. - № 12. - 2003. – С. 37-45.
11. Ефимова, Н.П. Государственный финансовый контроль: вопросы теории и практики [Текст] / Н.П. Ефимова. - Дис. докт. экон. наук. – М., 2000.
12. Ильюк, В. Внутренний контроль в процессе управления коммерческой организацией (часть 2). «БДИ» - апрель 2010 - [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.psj.ru>.
13. Криницкий, Р.И. Контроль и ревизия в условиях автоматизации бухгалтерского учета [Текст] / Р.И. Криницкий. – М.: Финансы и статистика, 1990.
14. Кузьмина, И.Г. Формирование системы внутреннего контроля на предприятиях розничной торговли [Текст] / И.Г. Кузьмина. - Дис. канд. экон. наук – Оренбург, 2006.
15. Кутер, М.И. Теория бухгалтерского учета [Текст] / М.И. Кутер. - 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2002.
16. Максимов, К.В. Учетно-аналитическое обеспечение внутреннего контроля в системе управления предприятием [Текст] / К.В. Максимов. - Дис. канд. экон. наук. – Казань, 2007.
17. Манн Р., Майер Э. Контроллинг для начинающих [Текст] / Пер. с нем. Ю.Г. Жукова. Под ред. д.э.н. В.Б. Ивашкевича – М.: Финансы и статистика, 1995.
18. Маренков, Н.Л. Контроль и ревизия [Текст] / Н.Л. Маренков. – Ростов-на-Дону: Изд-во «Феникс», 2004.
19. Погосян, Н.Д. Юрисдикция высших органов финансового контроля (зарубежный опыт) [Текст] / Н.Д. Погосян //Право и жизнь - № 11. - 1997. – С. 5.
20. Ревизия и контроль: учебное пособие для вузов [Текст] / Под. Ред. Мельник М.В. – 3-изд., стереотип. – М.: Кнорус, 2007.
21. Серебрякова, Т.Ю. Концептуальные модели сквозного внутреннего контроля [Текст] / Т.Ю. Серебрякова. - Автореф. дисс. д-ра экон. наук – Йошкар-Ола, 2010.
22. Серебрякова, Т.Ю. Концептуальные подходы к категории «внутренний экономический контроль» [Текст] / Т.Ю. Серебрякова // Экономические науки - № 1 (62). - 2010 – С. 397.
23. Сонин, А. Внутренний контроль и внутренний аудит – необходимость для компании – 15.09.2008 - [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://gaar.ru/>.
24. Сотникова, Л.В. Методология и методика оценки системы внутреннего контроля в процессе внешнего аудита [Текст] / Л.В. Сотникова. - Дисс. докт. экон. наук. – М., 2003.
25. Управленческие ситуации в бизнесе [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.bglitvak.ru>.
26. Шохин, С.О. Бюджетно-финансовый контроль и аудит. Теория и практика применения в России: Научно-методическое пособие [Текст] / С.О. Шохин, Л.И. Воронина. - М.: Финансы и статистика, 1997.

**Резяпова Аида Матрисовна**

Уфимский институт Российского государственного торгово-экономического университета  
450000 Россия, РБ, г. Уфа, ул. Менделеева 177/3  
Кандидат экономических наук, доцент кафедры «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»  
Тел.: +7 (347) 252-99-77  
E-mail: [uirgteu@mail.ru](mailto:uirgteu@mail.ru)

---

A.M. REZYAPOVA

**DEVELOPMENT OF APPROACHES TO THE FORMATION OF  
CONCEPTUAL MODELS OF INTERNAL CONTROL**

*The paper analyzes the transformation of conceptual approaches to the concept of internal control. The author examines in detail the theoretical aspects developed a scientific problem, highlighting the characteristic tendencies in its development. On the basis of objective logic ranked analysis of modern trends in the theory of internal control author formulates its own views on the subject being studied, with emphasis on the most important components: goal, objectives, subject, subjects and objects of internal control.*

**Key words:** *internal controls, system-oriented control, risk-oriented supervision, the purpose of internal control objectives of internal control, supervision, financial controlling, auditing, governance, trade organization, the control environment.*

**BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)**

1. Pravilo (standart) auditorskoj dejatel'nosti № 8. Ponimanie dejatel'nosti audiruemogo lica, sredy, v kotoroj ona osuwestvljaetsja, i ocenka riskov suwestvennogo iskazhenija audiruemoj finansovoj (buhgalterskoj) otchetnosti. Utverzhdeno postanovleniem Pravitel'stva Rossijskoj Federacii ot 23.09.2002 g. № 696//Official'nyj sajt MF RF. [Jelektronnyj resurs] / Rezhim dostupa: <http://www.minfin.ru/>.
2. Belobzheckij, I.A. Buhgalterskij uchet i vnutrennij audit [Tekst] / I.A. Belobzheckij. – M.: Buhgalterskij uchet, 1994.
3. Bol'shoy buhgalterskij slovar' [Tekst] / Pod red. A.N. Azrilijana. - M.: Institut novoj jekonomiki, 1999.
4. Bol'shaja sovetskaja jenciklopedija. Sloviri. Jandeks - [Jelektronnyj resurs] / Rezhim dostupa: <http://slovari.yandex.ru>.
5. Burcev, V.V. Organizacija sistemy vnutrennego kontrolja kommercheskoj organizacii [Tekst] / V.V. Burcev. – M.: Jezamen, 2000.
6. Venediktova, V.I. Revizija i kontrol' v akcioner'nyh obwestvah i tovariwestvah [Tekst] / V.I. Venediktova. – M.: Institut novoj jekonomiki, 1995.
7. Vikipedija. Svobodnaja jenciklopedija [Jelektronnyj resurs] / Rezhim dostupa: <http://ru.wikipedia.org>.
8. Vrublevskij, N.D. Upravlencheskij uchet izderzhek proizvodstva i sebestoimosti produkcii v otrasljah jekonomiki [Tekst] / N.D. Vrublevskij. – M.: Buhgalterskij uchet, 2004.
9. Vrublevskij, N.D. Sovershenstvovanie normativnogo metoda ucheta [Tekst] / N.D. Vrublevskij, M.F. Krylov. - M.: Finansy i statistika, 1987.
10. Endovickij, D.A. Obosnovanie mesta vnutrennego audita v sisteme vnutrihozjajstvennogo kontrolja [Tekst] / D.A. Endovickij, A.A. Arhipov // Auditor. - № 12. - 2003. – S. 37-45.
11. Efimova, N.P. Gosudarstvennyj finansovyj kontrol': voprosy teorii i praktiki [Tekst] / N.P. Efimova. - Dis. dokt. jekon. nauk. – M., 2000.
12. Il'juk, V. Vnutrennij kontrol' v processe upravlenija kommercheskoj organizaciej (chast' 2). «BDI» - aprel' 2010 - [Jelektronnyj resurs] / Rezhim dostupa: <http://www.psj.ru>.
13. Krinickij, R.I. Kontrol' i revizija v uslovijah avtomatizacii buhgalterskogo ucheta [Tekst] / R.I. Krinickij. – M.: Finansy i statistika, 1990.
14. Kuz'mina, I.G. Formirovanie sistemy vnutrennego kontrolja na predpriyatijah roznichnoj trgovli [Tekst] / I.G. Kuz'mina. - Dis. kand. jekon. nauk – Orenburg, 2006.
15. Kuter, M.I. Teorija buhgalterskogo ucheta [Tekst] / M.I. Kuter. - 2-e izd., pererab. i dop. – M.: Finansy i statistika, 2002.
16. Maksimov, K.V. Uchetno-analiticheskoe obespechenie vnutrennego kontrolja v sisteme upravlenija predprijatijem [Tekst] / K.V. Maksimov. - Dis. kand. jekon. nauk. – Kazan', 2007.
17. Mann R., Majer Je. Kontrolling dlja nachinajuwih [Tekst] / Per. s nem. Ju.G. Zhukova. Pod red. d.je.n. V.B. Ivashkevicha – M.: Finansy i statistika, 1995.
18. Marenkov, N.L. Kontrol' i revizija [Tekst] / N.L. Marenkov. – Rostov-na-Donu: Izd-vo «Feniks», 2004.
19. Pogosjan, N.D. Jurisdikcija vysshih organov finansovogo kontrolja (zarubezhnyj opyt) [Tekst] / N.D. Pogosjan //Pravo i zhizn' - № 11. - 1997. – S. 5.
20. Revizija i kontrol': uchebnoe posobie dlja vuzov [Tekst] / Pod. Red. Mel'nik M.V. – 3-izd., stereotip. – M.: Knorus, 2007.
21. Serebrjakova, T.Ju. Konceptual'nye modeli skvoznogo vnutrennego kontrolja [Tekst] / T.Ju. Serebrjakova. - Avtoref. diss. d-ra jekon. nauk – Joshkar-Ola, 2010.
22. Serebrjakova, T.Ju. Konceptual'nye podhody k kategorii «vnutrennij jekonomicheskij kontrol'» [Tekst] / T.Ju. Serebrjakova // Jekonomicheskie nauki - № 1 (62). - 2010 – S. 397.
23. Sonin, A. Vnutrennij kontrol' i vnutrennij audit – neobhodimost' dlja kompanii – 15.09.2008 - [Jelektronnyj resurs] / Rezhim dostupa: <http://gaap.ru/>.
24. Sotnikova, L.V. Metodologija i metodika ocenki sistemy vnutrennego kontrolja v processe vneshnego audita [Tekst] / L.V. Sotnikova. - Diss. dokt. jekon. nauk. – M., 2003.
25. Upravlencheskie situacii v biznese [Jelektronnyj resurs] / Rezhim dostupa: <http://www.bglitvak.ru>.
26. Shohin, S.O. Bjudzhetno-finansovyj kontrol' i audit. Teorija i praktika primenenija v Rossii: Nauchno-metodicheskoe posobie [Tekst] / S.O. Shohin, L.I. Voronina - M.: Finansy i statistika, 1997.

**Rezyapova Aida Matrisovna**

Ufa Institute of the Russian State Trade and Economic University

450000 Ufa, str. Mendeleev 177 / 3

Candidate of Economic Sciences, Associate Professor Department of «Accounting, analysis and Audit»

Numb.: +7 (347) 252-99-77

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

## ПРАВОВЫЕ И УЧЕТНО-КОНТРОЛЬНЫЕ ИДЕНТИФИКАТОРЫ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ДОГОВОРОВ КАК ОБЪЕКТА СУДЕБНО- БУХГАЛТЕРСКОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ

*Рассмотрены теоретические вопросы хозяйственных договоров как объекта судебно-бухгалтерской экспертизы в разрезе правовых, учетных и контрольных идентификаторов экспертного исследования. Определены объект и предмет, основные направления судебно-бухгалтерской экспертизы хозяйственных договоров. Уделено внимание специфике судебно-бухгалтерской экспертизы хозяйственных договоров, с точки зрения оценки гражданско-правовых, бухгалтерских и налоговых последствий реализуемых договорных условий.*

**Ключевые слова:** *судебно-бухгалтерская экспертиза, хозяйственный договор, условия договора, договорная политика, гражданско-правовые, бухгалтерские, налоговые последствия реализации договорных условий.*

С учетом современных потребностей развития отечественной экономики, законодательства, судебной и юридической практики, переходом хозяйствующих субъектов на использование международных стандартов учета и отчетности особую актуальность приобретают вопросы организации и проведения судебно-бухгалтерской экспертизы как направления экспертной деятельности в целях выявления, раскрытия и профилактики экономических правонарушений и преступлений. Одним из направлений бухгалтерской экспертизы является установление различий между экономическим содержанием хозяйственной деятельности субъекта и его отражением в учете и отчетности в соответствии с действующей системой регулирования бухгалтерского учета и налогообложения.

Хозяйственные договора выступают основополагающей формой взаимодействия хозяйствующих субъектов, базовым механизмом закрепления деловых отношений между партнерами. Их выполнение обеспечивает экономическую устойчивость и правовые нормы деловых отношений. От условий договора, законности и правильности выполнения договорных обязательств зависит правомерность и эффективность осуществляемых сделок, операций и хозяйственной деятельности организации в целом.

Хозяйственный договор как гражданско-правовой договор представляет собой соглашение, заключаемое между субъектами предпринимательской деятельности в целях обеспечения и обслуживания их хозяйственной деятельности и выполнения взаимных обязательств (договор купли-продажи, договор поставки, договор подряда на строительство, договор перевозки грузов, договоры на выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, договоры на передачу имущества во временное пользование, договоры о совместной деятельности и др.). Предметом хозяйственного договора выступает имущество (продукция, товары), возмездное выполнение работ либо оказание услуг.

Судебно-бухгалтерская экспертиза хозяйственных договоров выступает инструментом доказательства или опровержения достоверности результатов деятельности хозяйствующих субъектов, вытекающих из содержания и реализации хозяйственных договоров.

Особое значение данный вид экспертной деятельности приобретает в условиях развития принципиально новых экономических и правовых отношений между хозяйствующими субъектами различных организационно-правовых форм и государственными органами, появления новых способов сокрытия прибыли, «отмывания денег», уклонения от налогообложения, искажения бухгалтерской отчетности и т.п.

В России контроль, особенно государственный, находится на невысоком уровне, что приводит к тому, что 40% операций купли-продажи, начислений заработной платы, приобретений собственности отражается с использованием «черного нала» или близких к нему схем различного вида мошенничеств и махинаций («черные» комиссионные, «черный

откат», использование схем незаконного вывода денежных средств из оборота (так называемая, «обналичка»), нецелевое использование полученных денежных средств и др.).

«Черный нал» представляет собой денежную массу, неконтролируемую государством. По сути дела, это параллельная финансовая система, игнорирующая государственные интересы. Не облагаемая налогами, она аккумулирует колоссальные средства. Черными комиссионными называются деньги, выплачиваемые криминальными посредниками за оказание деликатных услуг «теневому» бизнесу: заключение ничтожных сделок, манипуляции с ценами, изменение договоров и т.д. «Черный откат» представляет собой коммерческую операцию, когда часть от партии товара бесплатно получает одна из сторон либо посредник.

Обращающиеся в экономике России финансовые ресурсы по степени участия государства в их регулировании разделяются на три примерно равные части:

- первая находится под прямым государственным контролем (через федеральный бюджет, бюджеты субъектов Федерации, местные бюджеты и бюджеты государственных внебюджетных фондов, органы управления государственным имуществом);

- вторая контролируется государством частично через банковскую систему и государственные органы финансового контроля (налоговые и таможенные органы, федеральная служба по финансовому оздоровлению и банкротству, арбитражные судьи), а также долевое участие государства в коммерческих структурах;

- третья функционирует вне государственного воздействия (ресурсы, находящиеся на руках у населения и в значительной мере в «теневом», криминальном секторе и функционирующие в виде «черного нала», «черных» комиссионных и «черного отката») [3].

В результате возникает задача организации и проведения экспертной оценки достоверности целевого использования денежных ресурсов, заключаемых сделок, получаемых доходов и осуществляемых расходов, налогооблагаемой прибыли.

Как показывает практика, контроль участников рыночных отношений за выполнением договорных обязательств в силу неразвитости финансового менеджмента на предприятиях должным образом не налажен. Не отрегулирован механизм и правового контроля со стороны государства за соблюдением правил игры предприятиями различных форм собственности. Эти причины, в свою очередь, стали одними из главных в образовании платежного кризиса [2].

Судебно-бухгалтерская экспертиза хозяйственных договоров направлена на оценку достоверности доходов и расходов, вытекающих из реализации тех или иных хозяйственных договоров, и, как следствие, результатов деятельности хозяйствующих субъектов.

Договорная политика любого хозяйствующего субъекта реализуется в разрезе правового, бухгалтерского и налогового аспектов.

Формирование доходов и расходов организации осуществляется в результате реализации каких-либо сделок на основании условий договоров, заключенных в соответствии с требованиями действующего законодательства. В рамках каждого заключаемого договора производятся хозяйственные операции, оформляемые первичными учетными документами, которые в последующем обобщаются в регистрах аналитического и синтетического учета, на основании которых, в свою очередь, формируется бухгалтерская и налоговая отчетность.

Любой договор выполняет правовую, информационную, контрольную и гарантийную функции, так как условия договора:

- определяют сущность заключаемой сделки в соответствии с требованиями действующего законодательства;

- представляют информацию о законности сделки и соответствии порядка ее исполнения требованиям законодательства и обычаям делового оборота;

- регламентируют степень возможных отклонений от установленных условий сделки и определение ответственности сторон за неисполнение или ненадлежащее исполнение обязательств по договору;

- гарантируют исполнение обязательств сторонами договора.

Выделение предмета судебно-бухгалтерской экспертизы хозяйственных договоров основано на использовании пообъектного подхода, определяемого объектами экспертного исследования.

Объект судебно-бухгалтерской экспертизы можно представить как материальный носитель информации о фактах хозяйственной деятельности и хозяйственных процессах, отражаемых в системе бухгалтерского и налогового учета.

Объект экспертного исследования воспроизводится в мышлении эксперта-бухгалтера и связан с информацией о фактических данных, т.е. фактической реализации условий того или иного документа.

Таким образом, хозяйственный договор как объект судебно-бухгалтерской экспертизы:

- имеет материальную природу;
- выполняет информационную роль в установлении определенных фактических данных;

- определяет связь устанавливаемых фактов с бухгалтерской экспертизой.

Объекты, изучаемые экспертом-бухгалтером, должны быть материальны.

В соответствии со статьей 158 Гражданского кодекса РФ, договор может быть заключен устно, в простой письменной форме или в нотариально заверенной форме. Письменно оформляются сделки, если это установлено законом или соглашением сторон (пункт 2 статьи 161 Гражданского кодекса РФ). В частности, такая обязанность установлена для договоров продажи недвижимости, аренды, проката и др. Однако следует отметить, что объектом судебно-бухгалтерской экспертизы выступают договора именно в письменной форме, где конкретизированы права, обязанности, ответственность сторон и т.п. На практике устно заключаются лишь небольшие разовые сделки (как правило, договора купли-продажи).

Бухгалтеру-эксперту необходимы знания не только об экономической природе договора, но и о роде приведенной в нем информации (условиях договора), механизме их оформления первичными документами и отражения в системе учета и отчетности.

Объект судебно-бухгалтерской экспертизы хозяйственных договоров представляет собой соответствующие источники сведений, носители информации (договора, дополнительные соглашения, доверенности и т.п.), направляемые эксперту-бухгалтеру и подвергаемые исследованию для оценки правильности отражения хозяйственных операций, вытекающих из условий договора, в первичных документах, учетных регистрах и отчетности.

Договор как объект судебно-бухгалтерской экспертизы можно рассматривать, с точки зрения реализации условий договора, т.е. действий хозяйствующего субъекта:

- условия договора выражаются в перечне предмета договора, прав, обязанностей, ответственности сторон, сроке действия договора и т.п., которые определяют последующие хозяйственные операции, отражаемые в учете;

- хозяйственные операции, вытекающие из условий договора, оформляются соответствующими первичными документами и фиксируются в системе учета и отчетности.

Именно условия договора определяют порядок бухгалтерского и налогового учета операций, совершенных по договору, и оказывают определяющее влияние на конечный финансовый результат.

Объект судебно-бухгалтерской экспертизы тесно связан с ее предметом, так как судебно-бухгалтерская экспертиза хозяйственных договоров направлена на установление обстоятельств, входящих в ее предмет.

Предметом судебно-бухгалтерской экспертизы хозяйственных договоров выступает выявление и исследование фактов соответствия оформляемых хозяйственными договорами сделок требованиям действующего законодательства, достоверности отражения в учете и отчетности проверяемого субъекта хозяйственных операций исходя из договорных условий в части активов, обязательств, доходов и расходов, вытекающих из реализации и исполнения

обязательств по соответствующим хозяйственным договорам.

Нарушения договорных обязательств влекут применение гражданско-правовой ответственности в форме возмещения убытков, уплаты неустойки, штрафа, пени и т.п., которые также влияют на результат реализации хозяйственных договоров и деятельности организации в целом.

Условия реализации договорных обязательств подлежат тщательной оценке, в частности:

- по договорам купли-продажи, в которых существенны предмет договора купли-продажи, порядок возмещения транспортных расходов и порядок предоставления скидки;
- по договорам аренды, в которых особое внимание следует обратить на размер, состав и порядок возмещения арендной платы, наличие согласия на проведение капитальных вложений, сторону, осуществляющую капитальный ремонт, и др.;
- по договорам подряда, при которых важны наличие или отсутствие этапности приемки выполненных работ, форма акта приема-передачи выполненных работ и др.;
- по инвестиционным договорам, которые, как правило, осуществляются на протяжении длительного времени, охватывающего несколько отчетных и (или) налоговых периодов. Временные параметры обуславливают специфику налогового учета и доходов, и расходов.

Специфические особенности судебно-бухгалтерской экспертизы связаны с ее процессуально-правовой формой, обеспечивающей получение источника доказательств об исследуемых фактах хозяйственной деятельности, хозяйственных операциях по реализации условий хозяйственных договоров, и применением специальных познаний в области бухгалтерского и налогового учета, анализа, аудита и контроля.

Исследование специфических особенностей сущности судебно-бухгалтерской экспертизы позволило выделить следующие правовые и учетно-контрольные идентификаторы хозяйственных договоров как объекта судебно-бухгалтерской экспертизы:

- правовая оценка хозяйственных договоров;
- условия договора;
- договорная политика.

При правовой оценке хозяйственных договоров необходимо исходить из принципа свободы договора, так как стороны могут заключить договор, как предусмотренный, так и не предусмотренный законом или иными правовыми актами, либо заключить смешанный договор, содержащий комплекс элементов различных договоров.

Принцип свободы договора предоставляет организации возможность выбирать, каким видом договора будут оформлены те или иные осуществляемые хозяйственные операции, а также какие условия, не противоречащие обязательным предписаниям закона, будут включены в договор.

Предписания законодательства в области договорных отношений делятся на две группы:

- императивные нормы, т.е. обязательные нормы и правила, которым должен соответствовать договор, согласно действующему законодательству, в момент его заключения;
- диспозитивные нормы предлагают выбор из стандартного шаблона условий договора наиболее подходящих условий, в соответствии с заключаемой сделкой, обычаями делового оборота.

Выполнив обязательные предписания закона относительно формы и содержания договора (императивные нормы), организации самостоятельно могут изменять предлагаемые законодательством шаблоны договоров, не являющиеся обязательными, и строить договорные схемы так, как этого требует конкретная хозяйственная ситуация. Выбирая конкретные виды хозяйственных договоров, варьируя их условиями, определяемыми диспозитивными (необязательными) нормами закона или вообще не определяемыми законодательством, организация может менять гражданско-правовые последствия

осуществляемых ею хозяйственных операций [4], а также бухгалтерские и налоговые последствия.

Все условия хозяйственного договора можно разделить на обязательные и необязательные. В целях проведения судебно-бухгалтерской экспертизы целесообразно выделение существенных и важных обязательных условий.

В соответствии с пунктом 1 статьи 432 Гражданского кодекса РФ, договор считается заключенным только в том случае, если в нем указаны все существенные условия для данного вида сделки.

Для всех хозяйственных договоров существенными являются:

- предмет договора;
- условия, которые названы в законе или иных правовых актах как существенные или необходимые;
- условия, на которых настаивает одна из сторон.

Кроме существенных выделяют также важные условия, без которых договор может быть действительным, но будет нечетким и некорректным, вследствие чего, могут возникнуть проблемы при его выполнении: дата, сроки оплаты, сроки поставки, цена, порядок расчетов, переход права собственности и рисков и т.п. в соответствии с видом хозяйственного договора.

Так, существенными обязательными условиями для договора поставки должны быть наименование товара и его количество, важными условиями выступают цена товара и сроки его оплаты.

При оценке договорной политики хозяйствующего субъекта необходимо исходить из принятой в организации договорной системы, включающей в себя следующие элементы:

- участники системы (субъекты договоров, исполнители и т.п.);
- договорные связи;
- вид и условия заключения договоров (вид, условия договора, форма его заключения, правовое содержание, бухгалтерское оформление, налоговые позиции сторон, возникающий документооборот);
- носители, сроки и способы хранения информации;
- механизм отражения хозяйственных операций по выполнению договоров в учете и отчетности;
- гражданско-правовые, бухгалтерские и налоговые последствия хозяйственных операций, реализуемых в рамках договора.

Договорная политика организации определяется использованием возможностей варьирования видами заключаемых контрактов, юридически оформляемых осуществляемые сделки, и его конкретных условий, выбора договорной схемы в целях достижения определенных экономических выгод, оптимизации налогообложения и т.д. Как правило, именно здесь и возникает наибольшее количество экономических правонарушений, мошенничеств и преступлений, связанных с сокрытием доходов, занижением прибылей, уклонением от налогообложения, хищениями и т.п., на что должно быть обращено особое внимание при проведении экспертного исследования.

Договорная политика организации реализуется в разрезе юридического, бухгалтерского и налогового аспектов. Как следствие, судебно-бухгалтерская экспертиза хозяйственных договоров должна охватывать все три области исследования:

- в области права: оценка гражданско-правовых последствий хозяйственных операций по договору;
- в области бухгалтерского учета: оценка бухгалтерских последствий и достоверности отражения хозяйственных операций по выполнению договора;
- в области налогообложения: оценка налоговых последствий и достоверности отражения хозяйственных операций по договору.

Договорная политика в области бухгалтерского учета определяется тем, чтобы через изменение юридического оформления хозяйственных операций повлиять на порядок их

отражения в бухгалтерском учете, тем самым, задавая картину финансового положения организации, отражаемую в ее бухгалтерской отчетности. Возможность такого влияния на порядок бухгалтерского учета хозяйственных операций через выбор вида договора и его условий имеет место в том случае, если методика бухгалтерского учета операций организации, согласно действующим нормативным документам, зависит от их гражданско-правовой трактовки [4].

Договорная политика организации в области налогообложения позволяет при смене вида договора и его условий менять схему и режим налогообложения соответствующих операций, основываясь на существующих связях между нормами гражданского и налогового законодательства заключаемых сделок сторон.

Возможность реализации договорной политики как инструмента минимизации налоговых обязательств организаций обусловлена тем, что в целом ряде случаев порядок расчета налогооблагаемых баз и сроки уплаты налогов зависят от того, как конкретная хозяйственная операция трактуется гражданским законодательством. В большинстве случаев такие связи прямо устанавливает Налоговый кодекс [4].

Таким образом, судебно-бухгалтерская экспертиза хозяйственных договоров ориентирована на подтверждение достоверности, обоснованности и полноты отражения в бухгалтерском и налоговом учете и отчетности операций по исполнению договорных обязательств и реализации хозяйственных договоров.

Процессуально-правовая форма судебно-бухгалтерской экспертизы выражается в получении источника доказательств об исследуемых фактах хозяйственной деятельности при исполнении условий конкретных договоров в разрезе следующих правовых и учетно-контрольных идентификаторов: правовая оценка хозяйственных договоров и их условий; договорная политика организации; механизм отражения хозяйственных операций по выполнению договоров в бухгалтерском и налоговом учете и отчетности; гражданско-правовые, бухгалтерские и налоговые последствия хозяйственных операций, реализуемых в рамках договора.

## **СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Гражданский кодекс Российской Федерации № 18-ФЗ от 20.02.1996г. (с изм. от 04.10.2010г. № 259-ФЗ) [Электронный ресурс] / Режим доступа URL: [www.garant.ru](http://www.garant.ru)
2. Березина, М.П. Безналичные расчеты в экономике России. Анализ практики [Текст] / М.П. Березина. – М.: Консалтбанкир, 1997. – 296 с.
3. Живалов, В.О. О комплексном регулировании финансовых потоков [Текст] / В.О. Живалов // Вопросы экономики, 2003. – № 3. С. 46-50.
4. Пятов, М.Л. Учетная политика организации: учебно-практическое пособие [Текст] / М.Л. Пятов. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2008. – 192 с.

### **Акулова Ирина Васильевна**

Ростовский государственный экономический университет  
344002, Ростовская область, г. Ростов-на-Дону, ул. Большая Садовая, д. 69  
Ассистент кафедры «Аудита»  
Тел.: (8928) 116 – 32 - 34  
E-mail: iva979@mail.ru

---

I.V. AKULOVA

## LEGAL, ACCOUNTING AND CONTROL IDENTIFIERS OF CONTRACTS AS COURT-ACCOUNTING PROCEDURE OBJECT

*Theoretical problems of contracts as court-accounting procedure object are considered here in the legal, accounting and control identifiers connection of expert investigation. The object and subject, the main directions of contracts court-accounting procedure is shown. Attention is also given to the contracts court-accounting procedure peculiarity from the point of view of juridical, accounting and tax consequences value of contract conditions realization.*

**Key words:** *court-accounting procedure, contract, contract conditions, contract policy, juridical, accounting, tax consequences of contract conditions realization.*

### BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)

1. Grazhdanskiy kodeks Rossijskoj Federacii № 18-FZ ot 20.02.1996g. (s izm. ot 04.10.2010g. № 259-FZ) [Elektronnyj resurs] / Rezhim dostupa URL: [www.garant.ru](http://www.garant.ru)
2. Berezina, M.P. Beznalichnye raschety v jekonomike Rossii. Analiz praktiki [Tekst] / M.P. Berezina. – M.: Konsaltbankir, 1997. – 296 s.
3. Zhivalov, V.O. O kompleksnom regulirovanii finansovyh potokov [Tekst] / V.O. Zhivalov// Voprosy jekonomiki, 2003. – № 3. S. 46-50.
4. Pjatov, M.L. Uchetnaja politika organizacii: uchebno-prakticheskoe posobie [Tekst] / M.L. Pjatov. – M.: TK Velbi, Izd-vo Prospekt, 2008. – 192 s.

#### **Akulova Irina Vasil'evna**

Rostov State Economic University  
344002, Rostov region, Rostov-na-Donu, str. Bolshaya Sadovaya, 69  
Assistant Department of «Audit»  
Numb.: (8928) 116–32-34  
E-mail: [iva979@mail.ru](mailto:iva979@mail.ru)

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

УДК 164

А.И. ЗАКИРОВ

## **НАЛОГОВАЯ ЛОГИСТИКА КАК ОСНОВОПОЛАГАЮЩИЙ ЭЛЕМЕНТ НАЛОГОВОГО ПЛАНИРОВАНИЯ**

*В статье автором рассмотрено налоговое планирование как составная часть налогового менеджмента. Изучены два принципиальных метода налогового планирования, а также выделены три основных механизма уменьшения налоговых платежей. Представлена сравнительная характеристика механизмов снижения налоговых платежей и выявлено, что критерием надежности налоговой системы можно назвать налоговую логистику.*

**Ключевые слова:** *налоговая логистика, налоговое планирование, методы налогового планирования, механизм уменьшения налоговых платежей, налоговая система.*

Налоговое планирование можно рассматривать как одну из основных функций финансового менеджмента. Так, различные издержки (финансовые, материальные, трудовые и т.п.) являются первоосновой любого бизнеса, в то время как основной целью коммерческих предприятий является получение прибыли. Именно предполагаемые прибыль и срок окупаемости являются критерием целесообразности несения бизнесом тех или иных издержек. Налоговые издержки не направлены на получение прибыли по определению, поскольку представляют собой принудительное изъятие части средств организации в пользу государства по односторонне установленным государством правилам. Налоги изымаются безвозвратно и являются индивидуально безвозмездными, то есть организация не получит по данным выплатам никакого встречного удовлетворения.

Разумеется, в строго определенных законом случаях существует возможность получения предприятием финансовой помощи со стороны государства в той или иной форме. Но рассматривать эту возможность как основу «направленности налогов на получение прибыли» не следует по ряду причин:

- финансовая помощь со стороны государства не носит систематический характер (как правило, предоставляется разрешение не уплачивать налоги в течение какого-то времени или уплачивать их в меньшем объеме), в то время как налоги изымаются на систематической основе;

- налоги уплачиваются всеми, кто обязан это делать по закону, а финансовую помощь со стороны государства получают не все налогоплательщики и в неравной мере;

- за налоги, уплаченные государству, налогоплательщик получает косвенным образом встречное вознаграждение в виде создания условий для деятельности бизнеса, и в частности законодательно-правовой базы, при этом подобные «правила игры» не всегда являются оптимальными для конкретной организации или физического лица – налогоплательщика;

- налоги обеспечивают государству возможность справляться с, так называемыми, «провалами рынка» (market failures), поскольку позволяют непрерывно финансировать образовательные, медицинские и другие социальные программы для социально незащищенных слоев общества, которые не могут позволить себе такие расходы. Вместе с тем, уровень доходов бизнесменов, предпринимателей и близких к ним социальных групп таков, что они как раз в меньшей степени страдают от таких «провалов рынка», поскольку могут позволить себе нести такие расходы самостоятельно.

Все вышеназванные обстоятельства обеспечивают высокий интерес к налоговому планированию. Налоговое планирование, хотя и является достаточно популярным термином,

на настоящий момент не опирается на сколько-нибудь слаженную теорию и не имеет единой научно признанной дефиниции. Данное обстоятельство является результатом того, что налоговое планирование находится на этапе эмпирического освоения накопленных фактических данных.

Налоговое планирование как составная часть налогового менеджмента позволяет снижать абсолютный показатель выплат в бюджет посредством использования разницы в облагаемых базах и налоговых ставках, установленных законом налоговых льгот и аналогичных факторов, которые не зависят от самой организации, а устанавливаются государством. Как результат, в определенном смысле налоговое планирование в большей части ориентировано на внешнюю по отношению к организации среду. Вопрос же о возможности управления платежами, то есть абсолютной величиной налоговых выплат, вообще не поднимается. Между тем управление величиной налоговых выплат возможно посредством изменения товарного ассортимента и более эффективного использования внутренних резервов, то есть влияния на величину налоговых выплат, управляя исключительно факторами внутренней среды организации, основ ее деятельности. Для обозначения этого способа налогового планирования необходимо ввести понятие «налоговый кастинг» [2].

Налоговое планирование представляет собой планомерное и обоснованное с экономической, и прежде всего правовой, точки зрения как снижение абсолютной величины выплат налогового характера, так собственно и уменьшение налоговой нагрузки (и налогового бремени как ее крайней формы) организации.

На сегодняшний день существует два принципиальных метода налогового планирования:

- 1) налоговое планирование внутри страны;
- 2) налоговое планирование за рамками национальных территориальных границ.

В основу такого деления положены налоговая среда и налоговые риски. Внутри национальных границ налоговая среда и налоговые риски для всех налогоплательщиков примерно одинаковы. Поэтому при принятии решений бизнес, в первую очередь, руководствуется экономическими и политическими соображениями. При международном налоговом планировании, напротив, экономико-политические соображения при принятии бизнес-решений не играют первостепенной роли. Международное налоговое планирование, в отличие от внутривостранового, основывается именно на различиях в налогообложении (как собственно, в налоговой нагрузке, так и в административных процедурах), существующих между странами. На практике и физические лица, и организации могут в равной мере пользоваться методами как внутреннего, так и международного налогового планирования.

В настоящий момент выделяют три основных механизма уменьшения налоговых платежей:

- уклонение от уплаты налогов (tax evasion);
- обход налогов (tax avoidance),
- налоговое планирование (tax planning).

Сравнительные данные по каждому из этих механизмов приведены в таблице 1.

Таблица 1 – Сравнительная характеристика механизмов снижения налоговых платежей

Критерии сравнения	Уклонение от уплаты налогов (tax evasion)	Обход налогов (tax avoidance)	Налоговое планирование (tax planning)
Экономическая выгода субъекта при условии успешного применения	Максимальная	Средняя или минимальная	Средняя
Уровень риска	Максимальный	Средний	Минимальный
Требуемая квалификация персонала	Не требует особой квалификации	Специальная или высокая	Высокая
Возможные санкции со стороны государства	Вплоть до уголовного преследования	Как правило, налоговые или административные	Преимущественно налоговые
Ущерб, наносимый государству и обществу	Максимальный	Минимальный	Может быть от минимального до максимального
Преимущественное использование	Индивидуальные предприниматели, малый бизнес	Малый, средний и крупный бизнес	Крупный бизнес
Зависимость от изменений экономической политики государства	Наиболее подвержены экономическим, политическим и иным колебаниям конъюнктуры	Преимущественно подвержены колебаниям в сфере налогообложения	Наименее подвержены экономическим, политическим и иным колебаниям конъюнктуры
Сочетаемость с другими механизмами снижения налоговых платежей	Преимущественно применяется самостоятельно	Может сочетаться с уклонением (tax evasion)	Может сочетаться с уклонением (tax evasion) и обходом (tax avoidance)

Несмотря на то, что все три механизма активно используются налогоплательщиками, изложенные именно в такой последовательности они представляют собой не только эволюцию от простого к сложному, но и эволюцию характера взаимоотношений между бизнесом и государством, своего рода историю поиска ими разумного компромисса. Анализ практики применения налогового планирования показывает, что все методы, механизмы, подходы и приемы используются в основном комплексно, в тесной взаимосвязи друг с другом. Использование же их «в чистом виде» наблюдается только на частных примерах отдельных операций или в довольно ограниченном числе единичных случаев.

Уклонение от уплаты налогов, или tax evasion, следует определить как способ уменьшения налоговых платежей, носящий незаконный, криминальный характер, то есть в результате использования которых могут быть применены меры уголовной ответственности. Прежде всего, столь суровые меры ответственности объясняются огромным общественным вредом, наносимым неуплатой налогов. В результате неуплаты полагающихся налогов некоторыми экономическими субъектами, бюджеты недополучают часть причитающихся им средств, что, в свою очередь, может повлечь ряд негативных последствий от недофинансирования социальных программ до повышения налоговых ставок. Последнее серьезно ударяет по законопослушным налогоплательщикам. Добросовестные налогоплательщики вынуждены конкурировать с недобросовестными экономически, при этом последние получают несправедливые конкурентные преимущества. Понятно, что при прочих равных условиях такая конкуренция складывается не в пользу законопослушных добросовестных налогоплательщиков [1].

Отличительной чертой этого механизма налогового планирования от двух других является изначальный конфликт с законом, умышленное его нарушение. К сожалению, до сих пор данный механизм не является таким уж редким. Это вызвано целым рядом как объективных, так и субъективных причин.

В качестве причин субъективного характера следует отметить причины психологического характера:

- стремительное и неоправданное повышение ставок налогов,
- сокращение налоговых льгот,
- неоправданно высокое налоговое бремя,
- уверенность в безнаказанности преступления,
- незначительные размеры наказания или сложность применения санкций,
- тяжелые условия жизни и др.

В качестве объективных причин следует, в первую очередь, отметить причины технического (невозможность тотального контроля за расчетом налога на крупных предприятиях, в которых высока «статистическая» вероятность ошибки, и малейшие просчеты могут привести к неуплатам больших сумм в бюджет) и экономического порядка (чрезвычайно и неоправданно высокий уровень налогов, тяжесть налогового бремени, сопоставление последствий уплаты и неуплаты налогов).

Характерными для уклонения от уплаты налогов являются следующие механизмы:

- сокрытие информации об объектах налогообложения;
- отказ от регистрации в качестве налогоплательщика;
- фальсификация документов налоговой отчетности и учета;
- занижение числа работников;
- незаконное использование предоставленных законодательными актами льгот;
- фальсификация данных о работающих инвалидах и другие;
- использование счетов «дружественных» фирм для сокрытия имеющихся для уплаты налогов денежных средств;
- мотивация несправедливостью сбора налогов государством по политическим мотивам;
- приобретение имущества непосредственно перед наступлением срока налоговых платежей исключительно с той целью, чтобы на момент наступления последнего денежные средства отсутствовали;
- получение в качестве оплаты за проданный товар векселя при возможности получить деньги ввиду того, что они сразу же будут перечислены в бюджет в погашение налоговых долгов.

В Российской Федерации положение усугубляется еще и правовой неопределенностью налоговых преступлений. Для уклонения от уплаты налогов этот вопрос является принципиальным, так как именно нарушение закона отличает его от других механизмов налогового планирования.

Единственным различием между обходом налогов и уклонением от уплаты налогов следует считать зафиксированные в законе признаки, а так как написать закон «на все случаи жизни» невозможно, то следует принять во внимание также ряд особенностей, устоявшихся в правоприменительной практике при рассмотрении налоговых дел.

Отличительной чертой уклонения от уплаты налогов является криминальный характер данной операции и изначальное противоречие действующему законодательству. Однако и некоторые критерии отнесения действий налогоплательщика к обходу налогов содержатся в уголовном законодательстве. В качестве критериев устанавливаются характер правонарушений и сумма ущерба.

При использовании обхода налогов в отличие от уклонения признается необходимость уплаты налогов, однако при этом изыскивается любая законная возможность не платить налоги или платить их в меньшем объеме [1].

К обходу налогов следует отнести следующее:

- а) воздержание от совершения тех сделок, исполнение по которым ведет к необходимости платить налоги;
- б) умышленное и направленное получение дохода в тех формах, по которым установлены льготы;
- в) выезд налогоплательщика из страны исключительно с целью изменения налогового резидентства;
- г) при возможности выбирать заключение таких сделок, которые влекут наименьшие налоговые последствия, не опираясь при этом на бизнес-составляющую этих сделок.

Налоговое планирование также ставит своей задачей законное уменьшение налогов. Вероятно, именно поэтому в литературе не существует четкой грани, отделяющей налоговое планирование от обхода налогов.

Существуют следующие критерии, по которым налоговое планирование можно отличить от обхода налогов:

- Налоговое планирование оперирует четко известными категориями, когда ожидаемый результат можно определить с той или иной степенью вероятности. Например, малое предприятие, отвечающее законодательно установленным критериям, может выбирать между упрощенной и общей системами налогообложения. Какой бы способ ни выбрала организация, результат известен заранее. Например, используя пробелы в законодательстве, организация считает, что ее действия должны быть расценены как действия в рамках разумной деловой инициативы. Однако, несмотря на подготовленные организацией обоснования, в случае спора всегда существует неопределенность в отношении решения конкретного суда по данной ситуации.

- Налоговое планирование может включать элементы обхода налогов и уклонения от налогов как частный случай, особенно если выгоды, полученные в результате их применения, превышают издержки и риски применения санкций.

- Налоговое планирование связано с вопросами соблюдения платежных графиков, обеспечения предстоящих налоговых платежей достаточными денежными ресурсами и еще рядом других вопросов, сопряженных с налоговым менеджментом, но уже выходящих за его рамки, например, относящихся к исключительно финансовому менеджменту.

- Понятие обхода налогов применимо только к отдельным сделкам или их взаимосвязанным группам. Вопросами изменения организационной структуры бизнеса с целью уменьшения налоговых выплат занимается уже исключительно и непосредственно налоговое планирование.

К внутреннему налоговому планированию можно отнести все методы, не связанные с использованием географических (как в рамках одного государства, так и за его пределами) различий.

Существует следующая классификация основных подходов к налоговому планированию:

1) Экономико-правовые. К ним относятся:

- выбор вида деятельности. Ряд видов деятельности имеет существенные льготы по некоторым налогам;
- выбор организационно-правовой формы организации. Имеет значение в основном в части выплаты дивидендов или иных выплат участникам;
- выбор основных операций, подготовка и юридическое оформление основных контрактов. Нередко от выбранного вида договора (его гражданско-правового оформления) существенно зависит объем налоговых платежей.

2) Фискальные. К ним относится решение об использовании налоговых льгот и различного рода освобождений. Помимо льгот, предоставляемых по отдельным налогам, имеют значение и другие льготы, предоставляемые неналоговым законодательством. Например, рядом льгот пользовались малые предприятия, медицинские организации и т.п. Так, следует отметить, что такие организации долгое время были вправе применять механизм ускоренной амортизации основных средств и учитывать амортизационные

отчисления, начисленные ускоренным методом, при исчислении среднегодовой стоимости облагаемого налогом имущества. Эта льгота была упразднена.

Другим примером сопряжения методов различных отраслей законодательства является законодательство о соглашениях о разделе продукции, которое давно и активно применяется за рубежом, а с относительно недавнего времени и в России.

3) Учетные. Несмотря на то, что налоговый учет имеет существенные отличия от бухгалтерского, огромную роль играет учетная политика организации, как для целей налогообложения, так и для целей бухгалтерского учета. Так, большое значение имеют способы оценки и порядок списания на затраты. В настоящее время учетная политика является одним из основных инструментов налогового планирования в организации.

По силе влияния учетная политика практически стоит в одном ряду с нормативными актами. Налоговая база непосредственно зависит от методологии формирования данных в бухгалтерском учете организации.

4) Финансово-контрольные. К ним относится организация внутреннего контроля и налогового аудита в организации.

В российском налоговом законодательстве отсутствует принцип злоупотребления правом. Статья 10 Гражданского кодекса Российской Федерации, устанавливающая правовые последствия злоупотребления правом, применяется только к гражданским правоотношениям и не применяется к налоговым.

В России сохраняется правовая и правоприменительная неопределенность как в отношении правового статуса налогового планирования, так и в отношении злоупотребления правом. Другими словами, правовая неопределенность может быть истолкована как в пользу использования разного рода налоговых схем, так и против них – практика складывается противоречивая. Решения принимаются от нейтральных до радикально противоположных. Именно поэтому в современном налоговом планировании чаще распространены методы, отнесенные к обходу налогов, как более определенные в отношении правовых последствий сделок и их результатов с точки зрения налогообложения. С одной стороны, схемы, построенные исключительно на правовых доктринах, менее определены в отношении результата, а потому в меньшей степени используются хозяйствующими субъектами на практике.

С другой стороны, схемы, основанные на уклонении от уплаты налогов, более подвержены риску быть расцененными как примененные с целью злоупотребления правом. Поэтому грамотно построенные схемы представляют собой удачное сочетание обеих составляющих. Иначе говоря, они, во-первых, не выглядят как схемы, а во-вторых, действительно органично «вписаны» в реальную структуру бизнеса, а не просто представляют собой формальный рисунок, не имеющий ничего общего с действительностью. Тем не менее, при применении любой, даже самой совершенной схемы всегда существует риск изменения налоговыми органами или судом квалификации сделок, доначисления налогов, применения налоговых санкций. Именно поэтому многие налогоплательщики на сегодняшний день вообще отказались от применения таких схем, даже полностью соответствующих закону.

При принятии управленческих решений руководство организации должно быть уверено в том, что обладает всей полнотой налоговой информации, а также в том, что используемая информация вполне достоверна. Кроме того грамотно построенная налоговая и бухгалтерская система организации служит надежной гарантией от разного рода налоговых и иных (таможенных, валютных, административных и даже уголовных) санкций. Последнее обстоятельство особенно важно для принятия управленческих решений, поскольку позволяет исключить или свести до приемлемого уровня риск непредвиденного возрастания затрат, связанных с исками и претензиями налоговых или иных контролирующих государственных органов. Другими словами, грамотно организованная налоговая система в организации позволяет при принятии управленческих решений управлять фактором неопределенности. В

свою очередь, предлагается в основу определения оптимальности налоговой системы в организации положить два критерия: эффективность и надежность.

Критерий эффективности налоговой системы можно определить как налоговый контроль.

Критерий надежности налоговой системы можно назвать «налоговая логистика». Он включает такие вопросы как: выбор налоговой политики, организация документооборота, оптимизация налоговых и учетных процессов и т.п.

Одной из задач налогового планирования является недопущение применения штрафных санкций со стороны налоговых органов, а уж тем более привлечение руководителей и сотрудников организации к уголовной ответственности. Вопрос о необоснованных санкциях решается, как правило, в ходе предварительных переговоров с налоговыми органами либо в случае неуспеха таких переговоров в судебном порядке. Для того чтобы успешно парировать аргументы налоговых органов, в организации должен быть отлично налажен и четко функционировать налоговый учет и контроль. Налоговый учет и контроль являются технологическим подходом к налоговому планированию.

Как известно, технологический принцип впервые появился в промышленности и с тех пор успешно используется во многих областях, в том числе и нематериальной сфере. В основе технологического принципа лежат классификация процедур и их стандартизация, которые позволяют уменьшить или даже полностью исключить влияние человеческого фактора на весь процесс в целом. Внедрение технологии преследует две цели: во-первых, оптимизировать процесс, с точки зрения затрат на него и, во-вторых, свести к минимуму ошибки, допускаемые человеком в процессе работы, так называемый, человеческий фактор.

Налоговое планирование рассматривается скорее как внешний по отношению к организации фактор. В первую очередь, это связано с тем, что результаты налогового планирования призваны воздействовать на организацию таким образом, чтобы вызвать своего рода «приспособительную реакцию» в нужном направлении. Технологический подход в этом смысле является одним из инструментов, позволяющих осуществлять контроль над этой «приспособительной реакцией».

В свою очередь, технологический подход должен сочетать в себе налоговый контроль, обеспечивающий эффективность работы с информацией, и налоговую логистику, обеспечивающую надежность такой работы.

Налоговая логистика – это деятельность, заключающаяся в управлении ресурсами налогоплательщика для достижения приемлемых размеров налоговых выплат. Цель налоговой логистики – первоначальная организация определенного направления деятельности налогоплательщика, с тем чтобы легальными путями достичь того уровня налоговых выплат, при котором реализуемый проект или осуществляемая операция останутся экономически целесообразными.

Налоговая логистика по своей сути практически сводится к организации документооборота в организации. В основе метода налоговой логистики лежат следующие процедуры:

- контроль за первичными документами с формальной стороны (разработка стандартных форм, отвечающих требованиям законодательства, и проверка входящих документов на соответствие формальным требованиям к их оформлению и содержанию);
- контроль за расчетами (дублирование расчетных данных и ведение независимого контроля);
- стандартизация учетных процедур (составление подробной таблицы всех возможных операций, на которые имеет право исполнитель, его должностной инструкции);
- контроль за отклонениями от стандартных процедур (карты налоговых решений);
- коллегиальная выработка решений;
- контроль за налоговыми льготами и изменениями законодательства и т.п.

Налоговую логистику можно считать мерами предупреждающего контроля. Она нацелена, прежде всего, на недопущение и раннее обнаружение ошибок [1].

Налоговый контроль дает объективное представление об эффективности налоговой системы, действующей в организации. Налоговый контроль является последующим контролем, то есть осуществляется уже после того, как те или иные факты имели место, и призван выявлять те моменты, в которых налоговая логистика «дает сбой». Налоговый контроль может быть как внутренним (внутренний аудит, внутренняя служба безопасности, наличие в штате позиций с контрольными функциями, наличие вышестоящей организации), так и внешним (разного рода контролирующие организации, внешний аудит).

Налоговое планирование широко применяется в российской и международной практике уже довольно продолжительное время, в течение которого оно видоизменялось от примитивных и противозаконных способов ухода от уплаты налогов до, собственно, налогового планирования, которое нередко полностью соответствует законодательству и является результатом разумного компромисса интересов бизнеса и государства.

Налоговое планирование – это не только эффективный инструмент экономии на налоговых расходах, требующий очень осторожного обращения, но и объективно необходимый для каждого налогоплательщика (и юридических, и физических лиц) процесс, игнорирование которого неизбежно приводит к крупным убыткам.

### **СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Бабанин, В.А., Организация налогового планирования в российских компаниях [Текст] / В.А. Бабанин, Н.В. Воронина // Финансовый менеджмент.- ЗАО «Финпресс», 2006. - №1.
2. Коростелкина, И.А. Анализ мировой практики планирования и прогнозирования налоговых поступлений и урегулирования задолженности по налогам и сборам [Текст] / И.А. Коростелкина // Экономические и гуманитарные науки. – ЗАО «Финпресс», 2011. – № 2. С. 61-69.

**Закиров Ахнаф Исрафилович**

Брянский государственный университет имени академика И.Г. Петровского  
241036, Брянская область, г. Брянск, ул. Бежицкая, д.14  
Профессор кафедры «Финансы и кредит»  
Тел.: (4832) 66-64-31  
E-mail: priembgu@mail.ru

---

A.I. ZAKIROV

### **TAX LOGISTICS AS THE FUNDAMENTAL ELEMENT TAX PLANNING**

*In this paper the authors consider tax planning as part of tax management. Studied two principal methods of tax planning, and identified three main mechanisms to reduce tax payments. Presented a comparative analysis of mechanisms to reduce tax payments and vyvaleno that the criterion of reliability of the tax system can be called a tax logistics.*

**Key words:** tax logistics, tax planning, tax planning methods, the mechanism of reduction of tax payments, the tax system.

### **BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)**

1. Babanin, V.A., Organizacija nalogovogo planirovanija v rossijskih kompanijah [Tekst] / V.A. Babanin, N.V. Voronina // Finansovij menedzhment.- ZAO «Finpress», 2006. - №1.
2. Korostelkina, I.A. Analiz mirovoj praktiki planirovanija i prognozirovanija nalogovyh postuplenij i uregulirovanija zadolzhennosti po nalogam i sboram [Tekst] / I.A. Korostelkina // Jekonomicheskie i gumanitarnye nauki. – ZAO «Finpres», 2011. – № 2. S. 61-69.

**Zakirov Ahnaf Israfilovich**

Bryansk State University named after Academician Petrovskii  
241 036, Bryansk, str. Bezhitk, 14  
Professor Department of «Finances and Credit»  
Numb.: (4832) 66-64-31  
E-mail: priembgu@mail.ru

Н.А. ПОТАПОВА

## СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ АНАЛИЗА ОТЧЕТНОСТИ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ ПО НАЛОГУ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ В ЦЕЛЯХ ПОВЫШЕНИЯ КАЧЕСТВА АДМИНИСТРИРОВАНИЯ

*В качестве одного из направлений повышения качества налогового контроля можно рассматривать анализ отчетности налогоплательщиков по НДС. С помощью применения новых методов налогового анализа налоговые органы могут снизить число проверяемых компаний, а суммы доначислений, пеней и штрафов, наоборот, увеличатся. Для этого инспекторы планируют анализировать данные из отчетности налогоплательщиков.*

**Ключевые слова:** анализ, финансовый анализ, налог на добавленную стоимость, налоговые вычеты, анализ рентабельности, критерии риска для налогоплательщиков, выездная налоговая проверка.

Финансовый анализ, проводимый налоговыми органами перед проверкой НДС, можно разделить на три этапа: анализ доли вычетов, анализ рентабельности, сравнение этих двух показателей с «нормальными».

Рассмотрим каждый из них отдельно.

1. Анализ средней доли вычетов НДС. Инспекторам рекомендуется при планировании налоговых проверок отбирать «подозрительные» компании, где доля вычетов превышает среднее значение по региону. Показатель доли вычетов определяется по следующей формуле:

$$СДв = (Вс - Вн) / НДСн \times 100\%, \quad (1)$$

где СДв - средняя доля вычетов по НДС;

Вс - совокупная величина налоговых вычетов;

Вн - общая сумма вычетов по операциям, по которым документально подтверждена обоснованность применения ставки 0 процентов;

НДСн - общая сумма начисленного НДС.

Для каждого региона РФ установлено свое значение средней доли вычетов НДС. Среднее значение доли вычетов по каждому региону представлено в таблице 1.

Таблица 1 – Среднее значение доли вычетов в некоторых регионах РФ в 2009 г.

Регион	%	Регион	%
Амурская область	94,0	Оренбургская область	81,9
Архангельская область	92,8	Орловская область	94,5
Астраханская область	70,5	Пензенская область	88,5
Белгородская область	91,9	Псковская область	91,2
Брянская область	89,6	Ростовская область	93,1
Владимирская область	89,6	Рязанская область	97,5
Волгоградская область	81,5	Самарская область	90,4
Вологодская область	89,9	Сахалинская область	121,0
Воронежская область	91,2	Свердловская область	92,7
Ивановская область	93,8	Смоленская область	89,8
Иркутская область	94,2	Тамбовская область	87,3
Калининградская область	87,1	Тверская область	88,8
Калужская область	87,9	Томская область	91,9
Камчатская область	113,1	Тульская область	90,2
Кемеровская область	86,7	Тюменская область	88,0
Кировская область	88,2	Ульяновская область	87,0

Продолжение таблицы 1

Костромская область	97,4	Челябинская область	88,6
Курганская область	86,8	Читинская область	82,4
Курская область	86,5	Ярославская область	89,4
Ленинградская область	100,2	Краснодарский край	88,1
Липецкая область	92,5	Красноярский край	90,1
Магаданская область	85,4	Пермский край	89,4
Московская область	90,7	Приморский край	84,8
Нижегородская область	92,5	Ставропольский край	89,8
Новгородская область	86,7	г. Москва	89,6
Омская область	81,4	г. Санкт-Петербург	93,0

Если доля вычетов компании превышает средний показатель, то ей уделяется большое внимание со стороны налоговых органов. Большой объем вычетов организация может объяснить и спецификой деятельности, крупными покупками, счетами-фактурами, которые поступили на предприятие с опозданием. В таких случаях налоговые инспекторы могут принять доводы налогоплательщика при условии, что тот четко обоснует высокую долю вычетов реальными условиями своей деятельности.

В настоящее время налоговые органы планируют не включать в план проведения выездных налоговых проверок те компании, чья доля вычетов стабильно составляет менее 90 % от начисленных сумм налога. Только в соответствии с НК РФ данные предприятия будут подвергаться 1 раз в 3 года обязательным выездным проверкам.

2. Анализ рентабельности. Параллельно с анализом доли вычетов налоговые органы изучают рентабельность организации. Этот показатель определяется следующим образом:

$$P = \Pi / Zc, \quad (2)$$

где P - рентабельность;  
 П - прибыль компании;  
 Зс - совокупные затраты.

Если при значительной выручке рентабельность компании составляет менее 1,5 %, ее также заносят в список «подозрительных».

Малую рентабельность, также как и высокую долю вычетов, организации могут обосновать спецификой деятельности компании. Например, компании могут ссылаться на сезонность бизнеса, указать на неблагоприятную конъюнктуру рынка в данный момент времени.

3. Сравнение вычетов и рентабельности с «нормальными» показателями. Если по результатам первых двух этапов анализа компания попадет в разряд «подозрительных», налоговые инспекторы переходят к следующей стадии анализа. Инспекторы сравнивают долю вычетов и рентабельность фирмы с, так называемыми, «нормальными» соотношениями. Эти соотношения ФНС России разработала на основе данных, полученных из Росстата.

Например, для рентабельности в 1 % «нормальная» доля вычетов, по мнению ФНС, составляет 80 %. Налогоплательщиков, чьи соотношения будут существенно отличаться от «нормальных», в первую очередь, будут включаться в план выездных налоговых проверок [1].

Данная методика финансового анализа, проводимого налоговыми органами, далеко не идеальна. Ведь на каждом этапе показатели компании сравниваются с сильно усредненными данными.

По мнению многих российских экономистов и юристов, идея анализа деятельности налогоплательщиков на основании статистических данных выглядит вполне логично. Однако у нее есть один существенный недостаток. У фирм разных отраслей совершенно разные средние уровни рентабельности и доли вычетов. Например, доля вычетов у предприятий рынка услуг всегда меньше, чем у торговых фирм, у которых этот показатель составляет обычно 90-100 %. Вследствие этого все торговые фирмы могут оказаться в зоне особого внимания инспекторов.

Рассмотрим вероятность включения ООО «ВЕТК» в план выездной налоговой проверки в налоговом инспекции. Для начала рассчитаем основные показатели ООО «ВЕТК» за 2009 г, необходимые для анализа отчетности, а потом сравним их с «нормальными» показателями. Показатели, необходимые для расчета средней доли вычетов приведем в сводной таблице 2.

Таблица 2 – Основные показатели ООО «ВЕТК» в 2009 г

В рублях

Показатель	2009 г.
Совокупная величина налоговых вычетов	289 958
Общая сумма вычетов по операциям, по которым документально подтверждена обоснованность применения ставки 0 %	0
Общая сумма начисленного НДС	336 182

Рассчитаем показатель средней доли вычетов по НДС в 2009 по формуле (1):

$$СДв = (289958 - 0)/336182 \times 100 \% = 86 \%$$

Таким образом, средняя доля вычетов у ООО «ВЕТК» за 2009 г составила 86 %.

Так как организация зарегистрирована в Орловской области, в которой среднее значение доли вычетов составляет 94,5 %, то средняя доля вычетов у ООО «ВЕТК» не превышает норму.

Рассчитаем теперь рентабельность организации в таблице 3.

Таблица 3 - Показатели деятельности ООО «ВЕТК» в 2009 г.

В рублях

Показатель	2009 г.
Прибыль компании	230 000
Совокупные затраты	5 671 000

$$P = 230000/5671000 \times 100 \% = 4 \%$$

Таким образом, в 2009 г у ООО «ВЕТК» при средней доли вычетов 86% рентабельность равна 4 %. Данные низкие показатели свидетельствуют о том, что в 2009 г. данная организация не будет включена в план выездных налоговых проверок в первую очередь. Организация попадет под выездную налоговую проверку, если в течении последних 3-х лет она не проводилась.

Претендентов на выездную проверку инспекторы отбирают на основании общедоступных критериев, утвержденных в приложении № 2 приказа ФНС России от 30 мая 2009 г. № ММ-3-06/333@. Всего документ предусматривает 12 критериев. И в ближайшее время чиновники собираются внести в них изменения, поскольку у многих компаний за последние месяцы снизились финансовые результаты, увеличилась доля вычетов по НДС.

В связи с кризисом проверяющим придется в первую очередь пересмотреть пороговые значения налоговой нагрузки, доли вычетов по НДС, уровня рентабельности, среднеотраслевых заработных плат (критерии № 1, 3, 5, 11). Перечисленные показатели налоговые органы определяют по статистическим данным. Некоторые показатели прямо приведены в приказе ФНС России от 30 мая 2009 г. № ММ-3-06/333@. Но если раньше пороговые значения менялись незначительно, то в период кризиса дела обстоят по-другому. Кризисные явления инспекторы должны будут учесть при анализе годовой отчетности. Примерно через два месяца появятся новые статистические данные за 2009 год. Очевидно, что они сильно будут отличаться от показателей за 2009 год [1].

Однако налоговые органы не ограничатся лишь снижением пороговых значений. Изменится подход к критериям оценки рисков. На рисунке 1 отражены 12 общедоступных критериев самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков.

Оценим риск для предприятия ООО «ВЕТК» на проведение выездной налоговой проверки по общедоступным критериям в соответствии с Приказом ФНС России от 30 мая

2009 г № ММ-3-06/333 @ «Об утверждении концепции системы планирования выездных налоговых проверок» [2].

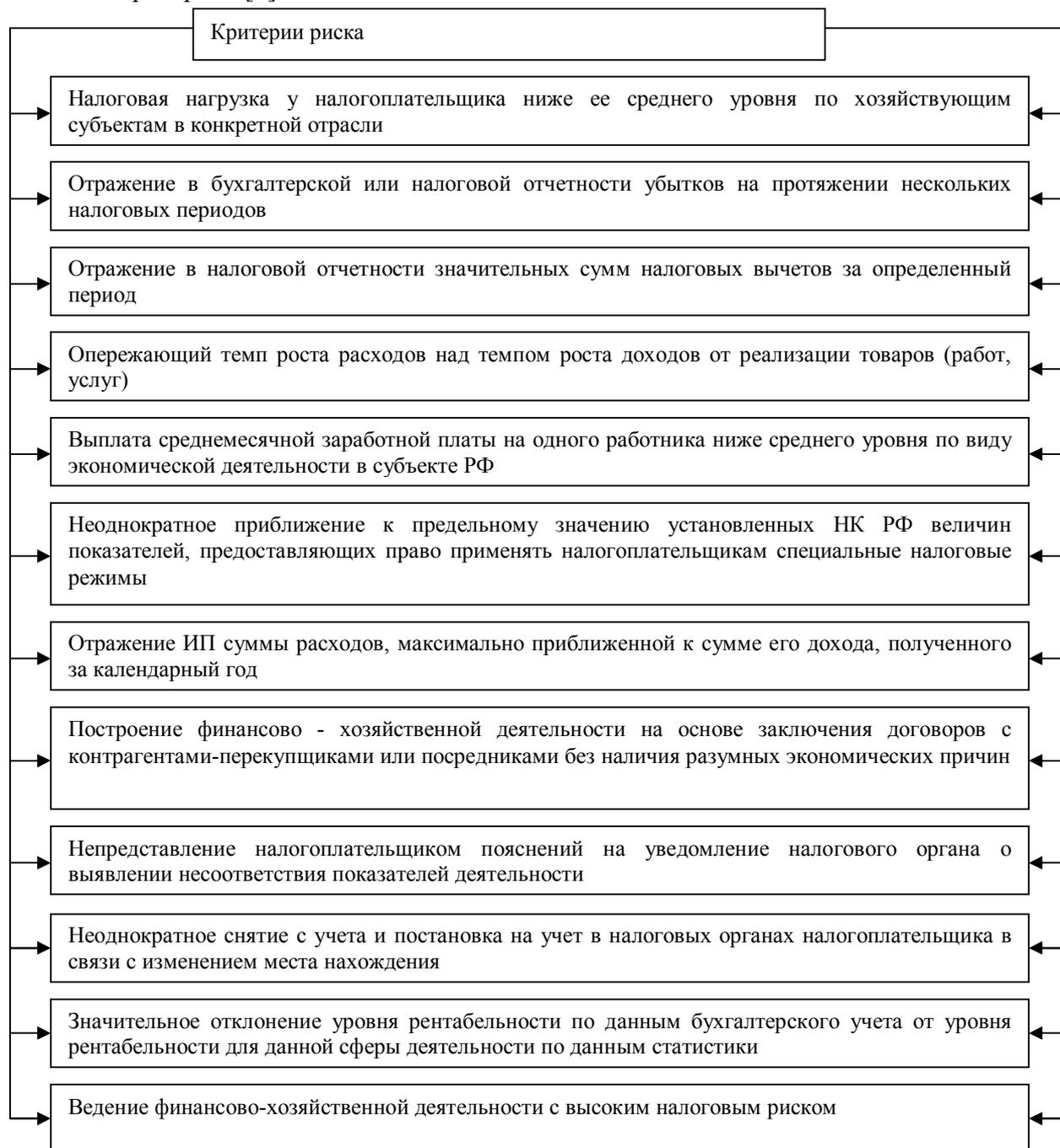


Рисунок 1 - Критерии риска для налогоплательщиков на проведение выездной налоговой проверки

Оценивая риск по первому критерию, необходимо рассчитать налоговую нагрузку ООО «ВЕТК» в 2009 г по методике департамента налоговой политики Минфина РФ по формуле:

$$НН = Н/В \times 100\%, \quad (3)$$

где Н – общая сумма уплаченных налогов;

В – выручка от реализации товаров (работ, услуг).

В 2009 г общая сумма налогов на предприятии была равна 188969 руб., а выручка от реализации товаров (работ, услуг) – 5901000 руб.

Следовательно, по формуле 3 найдем налоговую нагрузку ООО «ВЕТК» в 2009 г:

$$НН = 188969/5901000 = 3,2 \%$$

ООО «ВЕТК» занимается железнодорожными перевозками, следовательно вид

экономической деятельности предприятия – транспорт и связь. На основе Приказа ФНС России от 30 мая 2009 г № ММ-3-06/333 @ «Об утверждении концепции системы планирования выездных налоговых проверок» налоговая нагрузка деятельности железнодорожного транспорта в 2009 г равна 15,5 %.

Таким образом, налоговая нагрузка у ООО «ВЕТК» ниже ее среднего уровня по хозяйствующим субъектам в данной отрасли.

Убытков на протяжении нескольких лет подряд у предприятия не наблюдалось.

На основе таблицы 2 доля налоговых вычетов по НДС от суммы начисленного налога равна 86 %, т. е. не превышает 89 % за период 12 месяцев. Темп роста расходов также не опережает темп роста доходов от реализации товаров (работ, услуг). По остальным критериям ООО «ВЕТК» также не попадает в план проведения выездной налоговой проверки. Следовательно, только по первому критерию (уровень налоговой нагрузки) ООО «ВЕТК» может быть включена в план проведения выездной налоговой проверки.

Поэтому риск включения данного предприятия в план проведения выездной налоговой проверки можно рассчитать как отношение:

$$1/12 \times 100 \% = 8 \%$$

Процент риска небольшой, следовательно, ООО «ВЕТК» не попадает в план проведения проверки по НДС в первую очередь. Проверка будет проводиться в соответствии с Налоговым кодексом – один раз в три года.

В период кризиса налоговые органы по-прежнему будут руководствоваться всеми 12 критериями. Снижение оборотов компаний неизменно привело и к уменьшению сумм начисленного НДС.

Критерии будут применять, прежде всего, для того, чтобы отобрать кандидатов не на выездные проверки, а на специальные налоговые комиссии. Невозможно, да и нет смысла проверять все предприятия, которые соответствуют критериям. Конечно, убыточных компаний или тех, кто задерживает зарплаты, станет больше. Такие компании будут вызваны на специальные комиссии. Если компания сможет объяснить, например, почему у нее убыток, то назначена выездная проверка не будет. То есть задача налоговых органов сейчас - выяснить, почему ухудшились показатели. Возможны разные варианты: ошибки в декларациях, плохие управленческие решения, попытка снизить налоги. Выездная проверка обязательно назначается, если проверяющие заподозрили уклонение от уплаты налогов. В других случаях проверка бывает далеко не всегда.

Другими словами, задача инспекторов на ближайшую перспективу – разобраться какие компании действительно пострадали из-за нестабильности финансовой ситуации, а какие просто прикрываются кризисом.

В конце 2009 года в региональных УФНС начали действовать ситуационные центры, цель которых разобраться с кризисными явлениями: зависшими налоговыми платежами в банках, компаниями, которые прикрываются кризисом, чтобы избежать уплаты налогов и т. д.

Однако ситуационные центры уделяют внимание только крупным организациям, которые являются основным источником дохода региона. Остальными компаниями будут по-прежнему заниматься сотрудники ИФНС. Еще одно кризисное явление - в некоторых инспекциях убыточные, зарплатные и НДС-комиссии недавно объединились в одну. В период кризиса у многих компаний ухудшаются сразу все показатели - по прибыли, НДС-вычетам, зарплатам.

Поэтому инспекторам не имеет смысла собирать отдельные комиссии по разным проблемам. Проверяющие будут в первую очередь обращать внимание в годовой отчетности на три показателя: размер прибыли (убытка), долю вычетов по НДС, уровень заработных плат сотрудников. Инспекторы прекрасно понимают, что у многих налогоплательщиков сейчас наблюдается рецессия. Поэтому назначать выездную проверку компании только по той причине, что показатели 2009 года ухудшились по сравнению с данными 2009 года, инспекторы не станут.

Однако в группу риска попадают, прежде всего, те налогоплательщики, у которых снижение показателей наблюдается не первый год. Вторая группа кандидатов - это налогоплательщики, чьи аргументы на специальной комиссии инспекторам не показались убедительными. Таким образом, если у компании результаты деятельности ухудшились в связи с кризисом, то это не означает, что она обязательно будет включена в план выездных налоговых проверок.

### **СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Крутякова, Т.Л. НДС 2008. Практика исчисления [Текст] / Т.Л. Крутякова. – М.: АйСиГрупп, 2008. – 472 с.
2. Орлова, Е.В. Неподтверждение нулевой ставки НДС: проблема учета и налогообложения [Текст] / Е.В. Орлова // Финансовый вестник. – 2008. - № 2. С. 3 -7.

**Потапова Наталья Анатольевна**

ФБГОУ ВПО «Госунiversитет-УНПК»

302020, г. Орел, Наугорское шоссе, 40

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

Тел.: (4862) 41-98-60

E-mail: orelbuin@yahoo.com

---

N.A. POTAPOVA

### **PERFECTION OF THE ANALYSIS OF THE REPORTING OF TAX BEARERS UNDER THE TAX TO THE ADDED COST WITH A VIEW OF ADMINISTRATION IMPROVEMENT OF QUALITY**

*As one of directions of improvement of quality of tax control it is possible to consider the analysis of the reporting of tax bearers under the VAT. By means of application of new methods of the tax analysis tax departments can lower number of the checked companies, and the sums доначислений, fines and penalties, on the contrary, will increase. For this purpose inspectors plan to analyze the data from the reporting of tax bearers.*

**Key words:** *analysis, financial analysis, value-added tax, tax deductions, cost-benefit analysis, risk criteria for the taxpayer, on-site tax check.*

### **BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)**

1. Krutjakova, T.L. NDS 2008. Praktika ischislenija [Tekst] / T.L. Krutjakova. – M.: AjSiGrupp, 2008. – 472 s.
2. Orlova, E.V. Nepodtverzhdenie nulevoj stavki NDS: problema ucheta i nalogooblozhenija [Tekst] / E.V. Orlova // Finansovij vestnik. – 2008. - № 2. S. 3 -7.

**Potapova Natal'ya Anatol'evna**

State University-ESPC

302020, Orel, Naugorskoe highway, 40

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

Numb.: (4862) 41-98-60

E-mail: orelbuin@yahoo.com

# НАУЧНОЕ РАЗВИТИЕ ЭКОНОМИКИ И УПРАВЛЕНИЯ ПРЕДПРИЯТИЕМ

УДК 164

М.В. ВЛАСОВА

## ЛОГИСТИКА И МАРКЕТИНГ: ПРОБЛЕМЫ ВЗАИМОДЕЙСТВИЯ

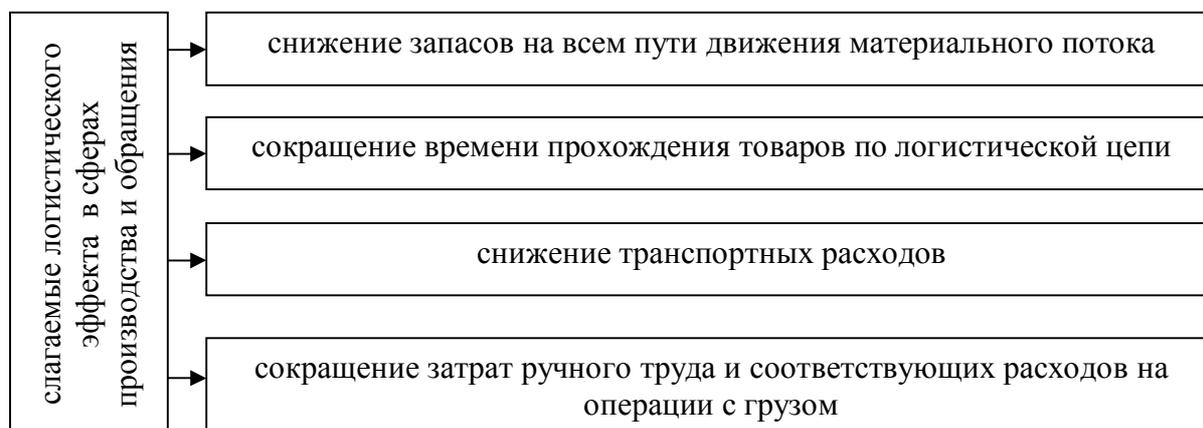
*Маркетинг был востребован практикой в связи с возникшими трудностями со сбытом товаров исторически в более ранний период, чем логистика. В настоящее время развитие данной сферы только на базе применения маркетинга невозможно. Выявленный маркетингом спрос должен своевременно удовлетворяться посредством быстрой и точной поставки. Такая реакция на возникший спрос возможна лишь при налаженной системе логистики. В настоящей статье подробно рассматривается область взаимодействия логистики и маркетинга.*

**Ключевые слова:** логистика, маркетинг, логистический эффект, интегративные качества.

Материальный поток, двигаясь от первичного источника сырья через цепь производственных, транспортных и посреднических звеньев к конечному потребителю, постоянно увеличивается в стоимости. Проводимые учеными в Великобритании исследования показывают, что в стоимости продукта, попавшего к конечному потребителю, более 70% составляют расходы, связанные с хранением, транспортировкой, упаковкой и другими операциями, обеспечивающими продвижение материального потока.

Высокая доля расходов на логистику в конечной цене товара показывает, какие резервы улучшения экономических показателей субъектов хозяйствования содержит оптимизация управления материальными потоками.

Рассмотрим главные слагаемые экономического эффекта от применения логистического подхода к управлению материальными потоками (рисунок 1).



*Рисунок 1 – Слагаемые логистического эффекта в сферах производства и обращения*

Значительная доля экономического эффекта достигается за счет сокращения запасов на всем пути движения материального потока. По данным Европейской промышленной ассоциации, сквозной мониторинг материального потока обеспечивает сокращение материальных запасов на 30-70% (по данным промышленной ассоциации США снижение запасов происходит в пределах 30-50%).

Высокая значимость оптимизации запасов объясняется следующим:

- в общей структуре издержек на логистику расходы на содержание запасов составляют более 50%, включая расходы на управленческий аппарат, а также потери от порчи или кражи товаров;

- большая часть оборотного капитала предприятий, как правило, отвлечена в запасы (от 10 до 50% всех активов предприятий);
- в производстве расходы по содержанию запасов составляют до 25-30% от общего объема издержек [2].

Сокращение запасов при использовании логистики обеспечивается за счет высокой степени согласованности действий участников логистических процессов, за счет повышения надежности поставок, за счет рациональности распределения запасов, а также по ряду других причин.

Следующая составляющая экономического эффекта от применения логистики образуется за счет сокращения времени прохождения товаров по логистической цепи. Сегодня в общих затратах времени, отводимых на складирование, производственные операции и доставку, затраты времени на собственно изготовление продукта труда составляют в среднем от 2 до 5%.

Таким образом, свыше 95% времени оборота приходится на логистические операции. Сокращение этой составляющей позволяет ускорить оборачиваемость капитала, соответственно увеличить прибыль, получаемую в единицу времени, снизить себестоимость продукции.

Экономический эффект от применения логистики возникает также от снижения транспортных расходов. Оптимизируются маршруты движения транспорта, согласуются графики, сокращаются холостые пробеги, улучшаются другие показатели использования транспорта.

Логистический подход создает также условия для улучшения многих других показателей функционирования материалопроводящей системы, так как совершенствуется ее общая организация, повышается взаимная связь отдельных звеньев, улучшается управляемость.

Совокупный экономический эффект от использования логистики, как правило, превышает сумму эффектов от улучшения перечисленных показателей. Это объясняется возникновением у логистически организованных систем, так называемых, интегративных свойств; т.е. качеств, которые присущи всей системе в целом, но не свойственны ни одному из элементов в отдельности.

Интегративные качества логистических систем представляют собой способность этих систем реализовывать конечную цель, которая получила название «шесть правил логистики» (рисунок 2).



Рисунок 2 – Шесть правил логистики

Цель логистической деятельности считается достигнутой, если эти шесть условий выполнены, т. е. нужный продукт необходимого качества в необходимом количестве доставлен в нужное время в нужное место с минимальными затратами [1].

Маркетинг представляет собой систему управления, позволяющую приспособлять производство к требованиям рынка в целях обеспечения выгодной продажи товаров.

В середине XX века ориентация производства на выпуск нужного на рынке товара и применение маркетинговых методов изучения спроса и воздействия на спрос оказались решающим фактором повышения конкурентоспособности. Логистика вышла на экономическую арену в более поздний период и стала дополнять и развивать маркетинг, увязывая потребителя, транспорт и поставщика в мобильную, технико-технологически и планомерно-экономически согласованную систему.

Маркетинг отслеживает и определяет возникший спрос, т.е. отвечает на вопросы: какой товар нужен, где, когда, в каком количестве и какого качества. Логистика обеспечивает физическое продвижение востребованной товарной массы к потребителю. Логистическая интеграция позволяет осуществить поставку требуемого товара в нужное место в нужное время с минимальными затратами.

Маркетинг ставит задачу системного подхода к организации товародвижения, при эффективной организации товародвижения каждый из этапов этого процесса должен планироваться как неотъемлемая часть хорошо уравновешенной и логически построенной общей системы. Однако методы технико-технологической интеграции всех участников процесса товародвижения являются основным предметом изучения не маркетинга, а логистики.

Маркетинг нацелен на исследование рынка, рекламу, психологическое воздействие на покупателя и т. д. Логистика же, в первую очередь, нацелена на создание технико-технологически сопряженных систем проведения материалов по товаропроводящим цепям, а также систем контроля за их прохождением.

Наиболее существенные отличия между маркетингом и логистикой представлены в таблице 1.

Таблица 1 - Сравнение объекта и предмета исследований в области маркетинга и в области логистики

Сравниваемые характеристики маркетинга и логистики	Маркетинг	Логистика
Объект исследования	Рынки и конъюнктура конкретных товаров и услуг	Материальные потоки, циркулирующие на этих рынках
Предмет исследования	Оптимизация рыночного поведения по реализации товаров или услуг	Оптимизация процессов управления материальными потоками
Методы исследования	Методы исследования конъюнктуры, спроса и предложения по конкретным товарам и услугам	Системный подход к созданию материалопроводящих цепей, а также общеизвестные методы, которые применяются при планировании и управлении производственными и экономическими системами
Итоговые результаты	Рекомендации по производственно-сбытовой стратегии и тактике компании: что производить, в каком объеме, на какие рынки и в какие сроки. Какие могут быть выгоды	Проекты систем, отвечающие целям логистики: нужный товар, в необходимом количестве, необходимого качества, в нужном месте, в нужное время и с минимальными затратами

Сложность логистического подхода к управлению материальными потоками заключается в том, что в рамках единой системы необходимо объединить различных собственников, т. е. субъектов с различными экономическими интересами.

В качестве примеров логистического подхода к управлению материальными потоками в сфере обращения рассмотрим два процесса:

- процесс доведения сахарного песка от завода-изготовителя до магазинов розничной торговой сети;
- процесс доведения железобетонных конструкций с заводов на строительные объекты.

В качестве первой ситуации рассмотрим применение логистики в товародвижении сахарного песка. Существуют три категории участников товародвижения сахарного песка: завод, оптовая база и сеть продовольственных магазинов.

Логистическая оптимизация материального потока позволяет снизить совокупные затраты на товародвижение, результат достигается за счет осуществления различных мероприятий. Остановимся здесь на одном из них. Рассмотрим, что необходимо сделать для снижения затрат на логистику за счет оптимизации упаковки товаров.

Традиционно при производстве сахарный песок затаривается в мешки вместимостью 50 кг. Логистически не оптимизированный материальный поток будет представлять собой движение сахарного песка в мешках на протяжении всей цепи, вплоть до магазинов.

Логистическая оптимизация процесса доведения сахарного песка до розничной торговой сети предполагает наличие тесных партнерских отношений между всеми участниками логистического процесса, работу на, так называемый, общий результат.

Представим ситуацию, когда все три участника находятся в руках одного собственника, и зададимся вопросом: где этот собственник организовал бы расфасовку сахарного песка в пакеты?

Фасовку сахара в нашем примере можно осуществлять в четырех местах:

- за прилавком магазина на рабочем месте продавца во время обслуживания очередного покупателя;
- в магазине в помещении для подготовки товара к продаже на рабочем месте фасовщика, специально занятого расфасовкой сахара;
- на оптовой базе в цехе фасовки;
- на заводе-изготовителе.

Наиболее дорогой, будет организация фасовочных работ в магазине, особенно на рабочем месте продавца. Значительный эффект можно получить, организовав фасовку сахара на оптовой базе и снабжая магазины фасованным сахаром. Однако и здесь, за исключением ограниченного числа складов, нельзя достаточно эффективно использовать мощную фасовочную технику. Максимальный экономический эффект можно получить, лишь установив высокопроизводительное фасовочное оборудование на заводе-изготовителе.

В связи с этим очевидно, что единый собственник всех указанных участников процесса товародвижения организовал бы расфасовку сахарного песка на заводе-изготовителе. Однако названные выше участники, как правило, находятся в руках разных собственников. Причем если розничная торговля выигрывает от торговли фасованным сахаром, то для завода-изготовителя организация фасовки - лишние затраты. Поэтому для того, чтобы сахарный песок не проходил всю логистическую цепь в мешках, а расфасовывался на более ранних этапах товародвижения, необходимо тщательно отрегулировать механизм экономических взаимоотношений участников.

В результате завоза в магазины нерасфасованного сахарного песка совокупность участников процесса товародвижения упускает часть возможной прибыли. Этого не произойдет, если участники товародвижения смогут объединиться и совместно решить следующие задачи:

1. Определить размер дополнительной прибыли, получаемой за счет организации фасовочных работ на заводе-изготовителе, а также договориться о порядке ее справедливого распределения между участниками, т. е. решить экономическую задачу.

2. Выбрать технические средства для обеспечения процесса доведения фасованного сахара до торговых залов магазинов. Сюда входят: тара-оборудование, которая будет заполняться единицами расфасовки на заводе, а затем через склады оптовой базы доставляться в магазины; специальные виды транспортных средств для эффективной транспортировки выбранных видов тары-оборудования; средства для выполнения погрузочно-разгрузочных работ и т. д. Это комплекс технических задач.

3. Договориться о едином, взаимоувязанном технологическом процессе обработки материального потока, начиная от цеха фасовки завода и кончая торговым залом магазина. Это комплекс технологических задач.

4. Решить математическими методами различные оптимизационные задачи, например, задачу оптимизации запасов на всех участках движения сахарного песка; задачу определения оптимальных размеров поставляемых партий и др.

В целом - это комплекс математических задач, в результате решения которых может быть создана интегрированная материалопроводящая система, обеспечивающая экономический выигрыш только лишь за счет качественного изменения управления материальным потоком.

Как следует из данного примера, логистический подход предполагает необходимость решения задач в области техники, технологии, экономики и математики.

Рассмотрим пример применения логистики в процессе доведения железобетонных конструкций с заводов на строительные объекты. Груз, доставленный вовремя, может цениться гораздо дороже, чем доставленный раньше или позже.

Рассмотрим принципиальную схему логистической организации потоков железобетонных конструкций с заводов на строительные объекты [1].

В информационном центре сосредоточивается и обрабатывается информация о потребности строительных объектов в тех или иных железобетонных изделиях, информация о наличии действующего парка панелевозов, а также о производственных мощностях заводов. Информационный центр ежедневно разрабатывает графики доставки железобетонных конструкций с указанием поставщика и получателя каждой детали, а также номера автомобиля, осуществляющего перевозку. Графики разрабатываются с точностью до минут. Железобетонная панель доставляется с завода на строительную площадку к тому моменту, когда монтажникам нужно устанавливать именно ее, и подается на возводимый этаж здания прямо «с колес», т. е. непосредственно из автомобиля-панелевоза.

Логистическая организация доставки железобетона позволяет устранить необходимость выгрузки и хранения конструкций на строительной площадке, следовательно, уменьшается потребность в запасах, а также потребность в размерах самой площадки. Дом может возводиться среди деревьев, а не среди территории, заставленной не вовремя завезенными или бракованными строительными конструкциями. Сокращается потребность в людях, технике, финансах. Экономические и экологические преимущества очевидны.

Обязательные условия функционирования системы:

- наличие транспорта, технических средств на заводах и строительных объектах, технологически сопряженных друг с другом, а также с параметрами железобетонных изделий (техника);

- четко определено, кто и что должен делать, как делать, в какой последовательности (технология);

- решена транспортная задача, т.е. задача оптимизации маршрутов движения автомобильного транспорта, составлены графики доставки (математика);

- экономические интересы участников взаимоувязаны (экономика).

Результатом функционирования системы является наличие нужного изделия, в нужном количестве, нужного качества, в нужное время, в нужном месте, с минимальными затратами.

### **СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Аникина, Б.А. Логистика: учебное пособие: 2-е-изд. [Текст] / Б.А. Аникина. - М: ИНФРА-М, 2009.
2. Сергеев, В.И. Менеджмент в бизнес-логистике [Текст] / В.И. Сергеев. - Москва: «ФИЛИНЬ», 2007. С. 234.

**Власова Мария Александровна**

ФГБОУ ВПО «Госунiversитет-УНПК»

302020, г. Орел, Наугорское шоссе, 40

Доктор экономических наук, доцент кафедры «Экономика и менеджмент»

Тел.: (4862) 41-95-65

E-mail: kafeim@mail.ru

---

M.A. VLASOVA

### **LOGISTICS AND MARKETING: PROBLEMS OF INTERACTION**

*Marketing practice has been demanded in connection with the difficulties encountered with the sale of goods at an earlier historical period than the logistics. Currently, the development of this field only on the basis of marketing is impossible. Marketing Revealed demand must be met in a timely manner through prompt and accurate delivery. Such a reaction to the demand arising out is possible only with an established system of logistics. This article details the interaction area of logistics and marketing.*

**Key words:** *logistics, marketing, logistics effect, integrative qualities.*

### **BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)**

1. Anikina, B.A. Logistika: uchebnoe posobie: 2-e-izd. [Tekst] / B.A. Anikina. - M: INFRA-M, 2009.
2. Sergeev, V.I. Menedzhment v biznes-logistike [Tekst] / V.I. Sergeev. - Moskva: «FILIN», 2007. S. 234.

**Vlasova Mariya Aleksandrovna**

State University-ESPC

302020, Orel, Naugorskoe highway, 40

Doktor of Economic Sciences, Associate Professor Department of «Economics and Management»

Numb.: (4862) 41-95-65

E-mail: kafeim@mail.ru

Г.В. ГУДИМЕНКО

## ВЕРИФИКАЦИЯ ЛОГИСТИЧЕСКИХ ЗАТРАТ

*Дано авторское определение термина «логистика». Автор выделил определенные категории логистических затрат и два вида логистических затрат: затраты на формирование конечного продукта; транзакционные затраты. Изучена процедура анализа логистических затрат. Определены способы по снижению уровня логистических затрат. Дан ряд рекомендаций по проведению верификации логистических затрат.*

**Ключевые слова:** логистика, логистические затраты, верификация, верификации логистических затрат транзакционные затраты, оптимальные затраты, анализ логистических затрат.

Логистика - это часть экономической науки, предмет которой заключается в организации рационального процесса продвижения товаров и услуг от производителей к потребителям, функционирования сферы обращения продукции, товаров, услуг, управления товарными запасами, создания инфраструктуры товародвижения.

В бухгалтерском учете затраты организации определяются как средства, израсходованные на приобретение ресурсов (материальных, трудовых, финансовых и иных), имеющих в наличии. Они отражаются в балансе как активы, способные в будущем принести доход, или как расходы организации.

В свою очередь, затраты, связанные с обеспечением логистической деятельности организации называются логистическими затратами и представляют собой затраты, которые связаны непосредственно с выполнением логистических операций (закупка, размещение заказов на поставку продукции, складирование поступающей продукции, промежуточное хранение, хранение готовой продукции, внутрипроизводственная транспортировка, отгрузка, внешняя транспортировка), а также затраты на персонал, оборудование, помещение, складские запасы, на передачу данных о заказах, запасах, поставках.

Выделяют следующие категории логистических затрат:

- затраты на надзор – это затраты, которые направлены на мероприятия по предотвращению негативных результатов, а также связанные с надзором работы других участников бизнеса;

- затраты на поддержание логистического бизнеса – это затраты на транспортировку, оформление заказов, проверку работы сотрудников, ведение учета продукции и т.д., то есть которые сами по себе не создают ценностей, но их нельзя избежать;

- убыточные затраты – это затраты на «бездействие», на простой оборудования и др., то есть на работы, которые не могут дать результатов;

- продуктивные затраты – это производственные затраты, а также затраты на сбыт продукции, оплату труда, осуществление финансовых операций и процесса продаж. Затраты на упаковочные работы включают сюда только в том случае, если они помогают продвижению продукции на рынке.

Выделяют два вида логистических затрат:

1) затраты на формирование конечного продукта;

2) транзакционные затраты [1].

Затраты на формирование конечного продукта – это затраты производителя, которые направлены на преобразование сырья в конечный продукт.

Транзакционные затраты – это затраты, связанные с налаживанием и осуществлением обменных соглашений на рынке закупок или сбыта. Размер данных затрат зависит от вида приобретаемых услуг, а также выбранной формы их координации. Обычно они составляют 50% от общих затрат.

В свою очередь, транзакционные затраты подразделяются на следующие позиции:

- 1) поиск клиентов – это сбор информации, обмен данными, координация взаимодействия, налаживание контактов;
- 2) переговоры – это подготовка предложений, выдача запроса, ведение переговоров, заключение договора;
- 3) обеспечение интересов сторон представляют собой научные исследования и разработки, соглашение о гарантии качества;
- 4) процесс обмена – это транспортные и складские операции;
- 5) адаптация – это подтверждение удовлетворенности обслуживанием, а также актуализация данных;
- 6) контроль – это аудиторские проверки, испытания первых образцов, рекламации, приемка продукции, эффективность взаимодействия, окончательная проверка;
- 7) ослабление стратегических позиций представляет собой уход потребителей, сокращение рыночной доли;
- 8) корректировка субоптимальных договорных условий – это требование дополнительных ценовых скидок производственных мощностей, изменение рамочных условий;
- 9) завершение сделки – это исполнение платежных обязательств, оформление заключительной документации, увольнение лишнего персонала [2].

В зависимости от частоты возникновения различают одноразовые и регулярные транзакционные затраты. К регулярным затратам относят все затраты, образующиеся при реализации и контроле торгового соглашения в процессе обменных отношений.

До заключения договора возникают первые три из перечисленных видов транзакционных затрат. Они характеризуются как затраты по согласованию интересов сторон. После заключения договора появляются транзакционные затраты с 5-го по 9-й вид. Между этими группами видов затрат существует обратная зависимость: чем выше затраты до заключения соглашения, тем ниже последующие.

Существует деление логистических затрат по функциональному признаку. Данная классификация позволяет осуществлять контроль над уровнем затрат по отдельным операциям, выявлять эффективность различных схем организации логистической деятельности, проводить сравнительные анализы логистических затрат предприятий.

В соответствии с классификацией логистических затрат на области логистического администрирования, поступления, обработки и оформления заказа, планирования производства, закупок, поставок, складирования и хранения, сбыта продукции и доставки заказа потребителю, возникают затраты и издержки, связанные с:

- складированием и хранением;
- с управлением;
- планированием производства;
- обслуживанием заказов потребителей;
- транспортным обеспечением;
- распределением и сбытом продукции;
- снабжением и закупками.

Классифицируя логистические затраты, создается возможность получить модель системы затрат предприятия, без которой трудно решать задачи планирования, учета, контроля и регулирования этих затрат.

В учете всей совокупности затрат управления материальными и связанными с ними информационными и финансовыми потоками во всей логистической системе заключается принцип общих затрат

Для того, чтобы определить насколько эффективна логистическая система предприятия проводится сравнение внутренних и внешних затрат, то есть определяется, какие виды деятельности выполняются лучше, чем у других производителей, сравнивается структура логистических затрат на данном предприятии и у его конкурентов.

Анализ логистических затрат осуществляется с помощью следующих методов [2].

1. Стоимостный анализ – это нормативный метод, который основан на изучении элементов затрат и направлен на снижение затрат и, соответственно, повышение потребительской ценности продукции;

2. Стратегический анализ логистических затрат представляет собой процедуру сравнения положения предприятия с точки зрения затрат на обслуживание потребителей с аналогичным положением его ближайших конкурентов;

3. Функционально-стоимостный анализ - это метод, который направлен на снижение уровня затрат на обслуживание потребителей. Данный метод основан на тщательном изучении отдельных этапов процесса выполнения заказов потребителей и выяснения возможности их стандартизации для перехода к более дешевым технологиям.

Процедура анализа логистических затрат на обслуживание потребителей выглядит следующим образом:

1. Определяются центры сосредоточения затрат (центры затрат), которые представляют собой функциональные области бизнеса, где концентрируются значительные затраты и где снижение их уровня может обеспечить повышение добавленной ценности для потребителя;

2. Выявляются наиболее важные пункты затрат в пределах каждого центра их концентрации. Это отдельные участки в рамках одного центра сосредоточения затрат, несущие ответственность за все затраты, которые приходятся на данный центр;

3. Бизнес организации рассматривается в целом как единый поток затрат;

4. Стоимость рассматривается как сумма, которую платит потребитель, а не как сумма затрат, которая возникает в пределах предприятия как юридического лица;

5. Затраты классифицируют в соответствии с их основными характеристиками. Таким образом осуществляется диагностика логистических затрат.

Оптимальные затраты – это отношение величины затрат оптимального варианта к величине затрат исходного варианта закупки единиц продукции.

Существуют следующие способы по снижению уровня логистических затрат:

– оказание содействия поставщикам и покупателям в достижении наиболее низкого уровня затрат (программы развития бизнеса клиентов, семинары для дилеров);

– проведение переговоров с поставщиками и покупателями по установлению более низких отпускных и розничных цен, торговых надбавок;

– интеграция «вперед и назад» для обеспечения верификации над общими затратами;

– использование прогрессивных методов работы, направленных на повышение производительности труда сотрудников и эффективности деятельности функциональных подразделений;

– улучшение взаимодействия организации с его поставщиками и потребителями в цепи логистических поставок. Например, координация деятельности предприятия и его партнеров в области своевременной доставки продукции снижает уровень затрат на управление запасами, складские операции, хранение и доставку готовой продукции;

– поиск наиболее дешевых заменителей ресурсов;

– улучшение использования ресурсов предприятия, наиболее эффективное управление факторами, которые влияют на уровень общих затрат;

– при осуществлении инвестиций в бизнес обновление наиболее затратных звеньев цепи поставок;

– исключение путем анализа и пересмотра цепи поставок тех видов деятельности, которые не создают добавленной ценности.

В соответствии с определением финансового словаря, верификация – это проверка документов, расчетов и т.д. Верификация является неотъемлемой частью любой деятельности (научной, производственной и т.д.). Это одна из важнейших составляющих успешной деятельности любого предприятия. Логистика и логистические операции не

исключение. Верификация логистических операций, в частности логистических затрат позволяет разрабатывать методы по снижению затрат.

Существует ряд рекомендаций по проведению верификации логистических затрат.

1. Большое внимание уделяется контролю затрат в местах их возникновения.  
2. Данные по разным видам затрат необходимо обрабатывать по-разному для более тщательной и достоверной верификации.

3. Наиболее эффективным путем к сокращению логистических затрат является сокращение видов деятельности (работ, процедур, операций). Попытки снизить уровень дополнительных затрат чаще всего оказываются неэффективными, поэтому нельзя пытаться выполнить с низким уровнем затрат то, что не нужно было делать вовсе.

4. Эффективная проверка затрат требует, чтобы деятельность предприятия оценивалась в целом. Для того чтобы оценить бизнес предприятия с экономической точки зрения в целом, нужно иметь представление о результатах деятельности во всех функциональных областях логистики.

5. Для осуществления верификации над логистическими затратами недостаточно контролировать затраты, образующиеся в пределах одного отдельного предприятия. Проверка логистических затрат требует выявления всех затрат и ясности механизма их образования для достижения наибольшей достоверности и прозрачности информации.

### **СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Логистика. Стратегическая кооперация [Текст] / Иванов Д.А. - Издательство: Вершина, 2006.
2. Логистика. Основы теории: учебник для вузов [Текст] / А.И. Семенов, В.И.Сергеев. - Издательство: СПб.: «Союз», 2003Страниц. 544 с.

**Гудеменко Галина Валерьевна**  
ФГБОУ ВПО «Госунiversитет – УНПК»  
302020, г. Орел, Наугорское ш., 40  
Доктор экономических наук, профессор  
Зам. директора ФЭИ по воспитательной работе  
Тел.: (4862) 41-70-68  
E-mail: orelbuin@yahoo.com

---

G.V. GUDIMENKO

### **VERIFICATION OF LOGISTICS COSTS**

*Given the author's definition of the term «logistics». The author singled out certain categories of logistics costs and logistics are two types of costs: costs of forming the final product, transaction costs. Studied the process of analyzing the logistics costs. Identify ways to reduce logistics costs. A number of recommendations for the verification of logistics costs.*

**Key words:** *logistics costs, verification, verification, logistics costs, logistics, transaction costs, the optimal cost analysis of logistics costs.*

### **BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)**

1. Logistika. Strategicheskaja kooperacija [Tekst] / Ivanov D.A. - Izdatel'stvo: Verzhina, 2006.
2. Logistika. Osnovy teorii: uchebnik dlja vuzov [Tekst] / A.I. Semenenko, V.I.Sergeev. - Izdatel'stvo: SPb.: «Sojuz», 2003Stranic. 544 s.

**Gudemenko Galina Valer'evna**  
State University-ESPC  
302020, Orel, Naugorskoe highway, 40  
Doctor of Economic Sciences, Professor  
Deputy Director of Finance and Economics Institute for Educational Work  
Numb.: (4862) 41-70-68  
E-mail: orelbuin@yahoo.com

Л.В. ДАВЫДОВА

## МЕНЕДЖМЕНТ УЧЕТА ИЗДЕРЖЕК ПРОИЗВОДСТВА

*В статье автором рассмотрены основные экономические понятия, используемые в учете издержек производства. Дано определение терминам «входная бухгалтерская информация» и «выходная бухгалтерская информация». Определено, что при построении менеджмента издержек производства важно иметь представление о главных составных частях системы бухгалтерской информации промышленного предприятия: финансовом учете и менеджменте. Кроме того объясняется необходимость применения 30-39 счетов для ведения менеджмента учета издержек производства в рамках самостоятельной системы счетов.*

**Ключевые слова:** менеджмент, учет издержек производства, менеджмент учета издержек производства, управленческий учет, финансовый учет, система счетов.

Возрастание требования рынка по становлению среднего класса собственников, а так же создание условий для формирования отечественного национального рынка капиталов и в последующем обеспечение защиты интересов собственников в области реального сохранения и преумножения авансированных ими в хозяйственный оборот капиталов и осуществленных за их счет вложений в затраты предприятия и издержки производства, особенно в условиях инфляции, определяет необходимость формирования менеджмента учета издержек производства.

Для понимания процедур учета издержек производства как функции бухгалтерского учета в рамках единой системы информации, методология которой базируется на законодательных и нормативных документах, необходимо предварительно рассмотреть используемый при этом понятийный аппарат, регламентирующий отдельные экономические понятия (термины) и определенные правила их применения.

Менеджмент учета издержек производства		
Сфера применения	Входная информация	Выходная информация
Учет ОС и нематериальных активов	Первоначальная стоимость	Амортизация
Учет производственных, материальных и трудовых ресурсов	Затраты предприятия	Стоимость протребленных в производстве материальных и трудовых ресурсов
Учет производства	Издержки производства	Издержки незавершенного производства и издержки производства готовой продукции
Учет резервов предстоящих расходов	Создание резервов с отнесением на издержки производства	Списание резервов на произведенную продукцию
Калькуляционный отчет себестоимости	Себестоимость продукции	Выручка от продажи продукции

Производственно-финансовый результат.

*Рисунок 1 - Основные экономические понятия, используемые в учете издержек производства*

Исходя из отечественного и зарубежного опыта организации учета издержек производства, перечень экономических понятий (терминов), используемых на практике, можно сконструировать в зависимости от сферы применения (участка учета) учетных данных и направлений их движения в системе бухгалтерской информации (входная и выходная).

Входная бухгалтерская информация объединяет данные в ресурсах и имуществе предприятия, которые были приобретены, имеются в наличии и должны в будущем принести доход.

Выходная бухгалтерская информация представляет собой данные о ресурсах предприятия, израсходованных для получения доходов, и поступлениях от продаж готовой продукции, выполненных работ и оказанных услуг. Правильное разграничение в учете издержек производства совокупности экономических понятий на входную и выходную бухгалтерскую информацию в рамках сферы применения имеют важное значение при определении производственно-финансового результата. Разработка плана счетов управленческого учета издержек производства позволит более четко показать экономическую суть хозяйственных операций, дать необходимые разъяснения и ознакомить с правилами применения учетных записей в системе управленческих счетов.

На основе упорядочения перечня понятий и разработки правил, определяющих порядок отражения в учете входной и выходной информации, целесообразно пересмотреть действующий состав издержек производства, включаемых в себестоимость продукции, поскольку он не решает ряда основополагающих вопросов её формирования в рамках процесса производства и не ориентирован на классификацию финансовых источников покрытия расходов в условиях рыночной экономики.

При построении менеджмента издержек производства важно иметь представление о главных составных частях системы бухгалтерской информации промышленного предприятия: финансовом учете и менеджменте. Различия между финансовым учетом и менеджментом было определено в 1972 году национальной ассоциацией бухгалтеров США (НАА) при разработке программы для дипломированных управленческих бухгалтеров (СМА).

Управленческий учет - это идентификация, измерение, сбор, систематизация, анализ, разложения, интерпритация и передача информации, необходимой для управления какими либо объектами. Синонимом являются внутренний учет (internal).

Финансовый учет представляет собой системное обобщение учетных данных за отдельные строго регламентированные промежутки времени, называемые отчетными периодами. При учете имущества и капитала полученная информация характеризует происходящее во времени последствии изменений в состоянии активов и пассивов предприятия в течении отчетного периода или за более короткие промежутки времени и обеспечивает возможность составления бухгалтерского баланса по состоянию на определенную дату.

Финансовый учет и менеджмент производственного финансового результата (в зарубежной практике называется учетом производственного успеха) в системе бухгалтерской информации охватывает все текущие расходы и доходы предприятия и путем их сопоставления дает возможность выявить конечный результат в виде сальдо по счету «прибыли и убытки» за строго определенный период времени.

Эти виды учета имеют четко сформулированные, относительно автономные, хотя и взаимосвязанные цели. Если цель финансового учета состоит в жестком контроле за капиталом, находящимся в коммерческом обороте, а так же в отражении в системе бухгалтерской информации хозяйственных операций и процедур выявления в отчетности финансовых результатов от производственно-коммерческой деятельности предприятия, то целью менеджмента является информационная поддержка руководителя при контроле за реальным производственным результатом, фактически достигнутым вследствие проведения предприятием собственной финансовой политики в частности контроль за осуществлением расходов и формированием себестоимости продукции (работ, услуг) [1].

Приминительно к современным условиям отечественной методологии бухгалтерского учета и организации бухгалтерской работы, менеджмент можно рассматривать как самостоятельную функцию системы управления предприятием в совокупности со всеми присущими ей подсистемами прогнозирования, планирования, нормирования,

бюджетирования, анализа и учета издержек производства. Последняя функционирует в рамках бухгалтерской информации для контроля за формированием издержек производства, калькулирования себестоимости продукции и выявления производственно-финансового результата деятельности предприятия на основе составления себестоимости с выручкой от продажи продукции (работ, услуг).

В данной статье рассматриваются проблемы методологии менеджмента учета издержек производства промышленного предприятия применительно к современным условиям организации производства в целях получения необходимой и достоверной учетно-отчетной информации для собственника и руководителей. При этом отметим что понятие «Менеджмент учета издержек производства» шире чем понятие «Производственный учет».

Проблемы необходимости разделения бухгалтерии как структурного подразделения на общую (финансовую) и производственную (управленческую), которые требуют постоянного решения, поднимаются в отечественной литературе постоянно.

Бухгалтерско-организационное обеспечение построения менеджмента учета издержек производства играет важную роль в деле его рационализации как инструмент управления хозяйственной деятельностью любого предприятия, включающего традиционные и универсальные методы счетно-технического обобщения учетных данных и способы организации учетно-вычислительных работ.

Для достоверного формирования в системном порядке учетных данных менеджмента учета издержек производства большое значение имеют счета и схемы осуществления записей на них.

Для ведения менеджмента учета издержек производства в рамках самостоятельной системы счетов в плане предусмотрены номера 30-39 включительно.

Необходимо разработать четкий перечень счетов менеджмента учета издержек производства и схемы их взаимосвязи со счетами финансового учета. В зарубежной практике в этих целях из состава балансовых счетов в зависимости от метода учета издержек выделяют счета управленческого учета. Например, используя опыт Германии в состав балансовых счетов можно включать не все счета учета затрат на производство, а только счета пассивных запасов, относящихся к запасам ресурсов, которые приобретены за счет собственного капитала и различного рода финансовых резервов (это остатки материальных ценностей в составе незавершенного производства по их производственной себестоимости и оборотные средства, приобретенные за счет собственного капитала, а так же различного рода резервы предстоящих расходов и платежей).

Счета собственно учета издержек производства рассматриваются в качестве внебалансовых.

Таким образом, в группу всех управленческих счетов включаются счета продаж (выручки), учета издержек производства, прочих расходов, а также небалансовые счета финансового учета: счета учета производственно-финансового результата и счета учета затрат предприятия и себестоимости продукции по их видам. Следовательно, выделение счетов учета производственно-финансового результата обеспечивает взаимосвязь, во-первых, между балансовым и внебалансовым учетом по соответствующим группам счетов в системном порядке по принципу двойной записи, во-вторых, приемственность между учетными данными финансового учета и менеджмента учета издержек производства [2].

Оттеснение учета счетов затрат предприятия к внебалансовым означает, что в рамках законодательной и нормативной регламентации бухгалтерского учета должны также существовать процедуры признания издержек производства и их отражения методом двойной записи. При этом счет производственно-финансового результата используется в обоих видах бухгалтерского учета. Однако содержание записей по счетам финансового учета и менеджмента учета издержек производства, а также принципы формирования учетной информации в каждом из них весьма различны. Кроме того записи в системе менеджмента учета издержек производства не рассматриваются в качестве бухгалтерских, но тем не менее они производятся под контролем и при участии бухгалтерии.

При построении относительно автономной системы счетов менеджмента учета издержек производства и её адаптации к особенностям финансово-хозяйственной деятельности предприятия требуется глубокая проработка вопросов организации менеджмента учета издержек производства по местам возникновения.

В методических рекомендациях по применению счетов управленческого учета наряду с корреспонденцией счетов требуется классифицировать перечень понятий и их определений, разработать правила их применения. Это упростит организационно-разъяснительную работу по процедурам внедрения системы менеджмента учета издержек производства на конкретном предприятии.

Таким образом, менеджмент учета издержек производства является важнейшей составляющей финансовой деятельности предприятия и обеспечивает постоянный мониторинг элементов финансового учета и менеджмента учета издержек производств, что ведет к совершенствованию менеджмента на предприятии в целом.

### **СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Маслова, И.А. Проблемы внедрения системы финансового планирования и управленческого учета [Текст] / И.А. Маслова // Экономические и гуманитарные науки, 2008. - № 4. С.158-166.
2. Виханский, О.С. Менеджмент: учебник [Текст] / О.С. Виханский, А. И. Наумов. - 4-е изд., перераб. и доп. - М.: Экономиста, 2005. - 670 с.

**Давыдова Лариса Владимировна**

ФГБОУ ВПО «Госуниверситет - УНПК»

302020, г. Орел, Наугорское ш., 40

Доктор экономических наук, профессор кафедры «Финансы, денежное обращение, кредит и банки»

Тел.: (4862) 76-18-31

E-mail: fidokib@ostu.ru

---

L.V. DAVYDOVA

### **MANAGEMENT ACCOUNTING FOR PRODUCTION COSTS**

*In the article the author describes the main economic concepts in accounting ispolzuvayemye production costs. A definition of the terms "input accounting information" and "output accounting information." To define a that in the construction management of production costs is important to be aware of the main components of accounting information system of an industrial enterprise: financial accounting and management. Also due to the need for 30-39 accounts for the conduct of management accounting of production costs in the independent system of accounts in the plan.*

**Key words:** *management, accounting costs of production, management, cost accounting proivzodstva, managerial accounting, accounting finanovy, the system accounts.*

### **BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)**

1. Maslova, I.A. Problemy vnedrenija sistemy finansovogo planirovaniya i upravlencheskogo ucheta [Tekst] / I.A. Maslova // Jekonomicheskie i gumanitarnye nauki, 2008. - № 4. S.158-166.
2. Vihanskij, O.S. Menedzhment: uchebnik [Tekst] / O.S. Vihanskij, A. I. Naumov. - 4-e izd., pererab. i dop. - M.: Jekonomista, 2005. - 670 s:

**Davydova Lyudmila Vladimirovna**

State University-ESPC

302020, Orel, Naugorskoe highway, 40

Doctor of Economic Sciences, Professor Department of «Finance, money circulation, credit and banking»

Numb.: (4862) 76-18-31

E-mail: fidokib@ostu.ru

В.Т. СМИРНОВ

## РОЛЬ ДОКУМЕНТАЦИИ В СИСТЕМЕ МЕНЕДЖМЕНТА ОРГАНИЗАЦИИ

*В статье рассмотрен процесс документирования, а также классификация документов на предприятии. Автором выделены основные формы управленческой деятельности, выраженные посредством соответствующих документов. Изучено подразделение управленческой документации и элементы управления документацией.*

**Ключевые слова:** менеджмент, документ, документация, бухгалтерский учет, классификация документов, управленческая документация, документооборот, регистры бухгалтерского учета.

Совершенствование системы управления предприятия невозможно без развития основных составляющих учетного процесса. Одним из которых является процесс документирования.

Под документированием понимается запись информации на бумаге или другом носителе. Оно осуществляется по правилам, установленным правовыми нормативными актами и имеющими юридическую силу.

Функция бухгалтерского учета является одной из функций управленческой деятельности. В бухгалтерии, как в сфере управления в целом, все работают с документами как носителями информации. Документ является объектом и результатом труда работников бухгалтерии.

Документ - это материальный объект с информацией, закрепленной созданным человеком способом для ее передачи во времени и пространстве. Главное назначение документа, причина его появления - необходимость зафиксировать информацию. Документированная информация - это информация, зафиксированная на материальном носителе с реквизитами, позволяющими ее идентифицировать.

Зафиксировав информацию, документ обеспечивает ее сохранность и накопление, возможность передачи другому лицу, многократное использование, возвращение к информации во времени. Документ, регистрируя явление, выполняет функцию учета, используется как доказательство чего-либо. Таким образом, документ может выполнять несколько функций.

Документ выступает в качестве непереносимого элемента внутренней организации любого предприятия, обеспечивая взаимодействие его частей (организационные документы). Информация является основанием для принятия управленческих решений, фиксируемых в распорядительных документах, служит доказательством их исполнения и источником для обобщений, а так же материалом для справочно-поисковой работы.

Все документы по отражаемым в них видам деятельности делятся на две большие группы. Первая - это документы по общим и административным вопросам, т.е. вопросам общего руководства предприятием (организацией) и его производственной деятельностью. Эти документы могут составлять работники всех подразделений предприятия. Вторая группа - документы по функциям управления. Такие документы составляют работники финансовых органов, бухгалтерии, отделов планирования, снабжения и сбыта, других функциональных подразделений [2].

Документы классифицируются по наименованиям: научные отчеты, чертежи, схемы, графики, технологические и другие карты, приказы, распоряжения, планы и отчеты, акты, протоколы, договоры, уставы, инструкции, справки, докладные, объяснительные записки, служебные письма, телеграммы, анкеты, стандарты, технические условия, платежные требования и поручения, доверенности, исковые заявления, авторские свидетельства и т. д.

По способу фиксации информации документы бывают письменные (рукописные, машинописные, типографские, подготовленные на множительных аппаратах, напечатанные на персональных ЭВМ), графические и фото-фоно-кинодокументы. Основным материальным носителем деловой информации на сегодня является бумага.

По месту составления документы подразделяются на документы, используемые для решения внешних и внутренних вопросов. Внешняя документация, в свою очередь, делится на входящую и исходящую корреспонденцию.

По степени сложности документы классифицируют на простые и сложные. Простые - это документы, в которых рассматривается один вопрос, в сложных рассматривается несколько вопросов.

По степени гласности различают документы открытые (несекретные) и документы с ограниченным доступом. Документы с ограниченным доступом бывают разной степени секретности (совершенно секретные, секретные и др.), документы для служебного пользования (ДСП), с грифом «конфиденциально».

По юридической силе документы подразделяют на: подлинные и подложные. Подлинные документы бывают действительные и недействительные. Недействительным документ становится в результате истечения срока действия или отмены его другим документом.

По срокам исполнения документы классифицируются на: срочные и несрочные. Срочными являются документы со сроком исполнения, установленным законом и соответствующими правовыми актами, а также телеграммы и другие документы с грифом «срочно».

По стадиям подготовки документы подразделяются на черновой документ и (оригинал подлинник). Черновой документ - рукописный или машинописный документ, отражающий работу автора над текстом документа. Оригинал - единственный экземпляр документа, оформленный и подписанный с чернового документа в соответствии с установленными требованиями.

С оригинала могут быть изготовлены копии, выписки из документа и дубликат.

Копия - идентичное, заверенное должностным лицом воспроизведение подлинника. Выписка из документа - заверенная часть текста подлинника. Дубликат - повторный экземпляр документа, имеющий юридическую силу с подлинника.

По происхождению документы классифицируют на служебные, подготовленные на предприятиях, в организациях, и личные письма граждан с изложением жалоб, предложений, просьб.

По срокам хранения документы делятся на документы постоянного и документы временного хранения. Документы временного хранения, в свою очередь, подразделяются на документы со сроком хранения до 10 лет и свыше 10 лет.

По степени обязательности документы бывают информационные, содержащие сведения и факты о производственной и иной деятельности организаций, и директивные - обязательные для исполнения, носящие характер юридической или технической нормы.

По степени унификации различают документы индивидуальные, типовые, трафаретные, примерные и унифицированные в виде анкеты и таблицы.

Индивидуальные документы по содержанию являются специфическими, носящими характер разового документа.

Типовыми являются документы, рассчитанные на изложение однородных процессов и явлений: типовой технологический процесс, типовые правила внутреннего распорядка и т. п.

Трафаретные документы имеют заранее напечатанный текст с пробелами, которые заполняются при окончательном оформлении в зависимости от конкретной ситуации. Метод трафаретизации текстов является шагом к их формализации и кодированию с последующим вводом в ЭВМ. Использование этого метода при унификации текстов

привело к созданию в форме трафарета некоторых видов приказов, заявлений, других документов [1].

Анкета - способ представления унифицированного текста, при котором постоянная информация располагается в левой части листа, строками друг под другом, в форме существительных в именительном падеже, а переменная вносится в документ в процессе его составления в правую часть листа. Таким образом, анкета является следующим уровнем формализации текста, где отсутствует фраза, а имеются лишь необходимые для читающего данные. Она рекомендуется для использования в тех случаях, когда характеризуется один объект по ряду параметров.

Анкетным методом смоделированы приказы по приему, переводу и увольнению, кадровые докладные и объяснительные записки. Анкетная форма текста упрощает подготовку документа, облегчает машинописные работы и создает предпосылку для кодирования информации и использования отрывного талона с кодированными сведениями.

Таблица - постоянная информация, размещенная в заголовках граф и боковика (заголовки строк), а переменная (в цифровом или словесном выражении) - на пересечении соответствующих граф и строк.

Текст, представленный в виде таблицы, обладает большой информационной емкостью, позволяет строго классифицировать и кодировать информацию и легко суммировать аналогичные данные. В табличной форме оформляются штатное расписание, график отпусков и другие документы.

В хозяйственной деятельности организаций используются разнообразные документы, оформляющие взаимоотношения сторон, вступающих в деловое сотрудничество и коммерческо-хозяйственные связи. Это, в частности, договоры (поставки, выполнения работ или услуг, аренды и др.), контракты, трудовые соглашения и т. п. Каждый из названных документов имеет общепринятую форму.

Примерные документы носят ориентировочный характер и используются для составления и оформления документов по аналогии.

По характеру содержания документы бывают первичные и вторичные. Первичный документ содержит исходную информацию, которая суммируется, обобщается во вторичных документах.

Основные формы управленческой деятельности выражаются посредством соответствующих документов:

- планирование - посредством подготовки различных планов;
- учет - в виде составления и обработки статистической, бухгалтерской оперативно-технической документации;
- инструктирование - в виде издания инструкций, методических указаний;
- контроль - путем сбора сведений в письменном виде.

Таким образом, документация, будучи тесно связанная со всеми формами менеджмента на предприятии, используется аппаратом управления в качестве способа и средства реализации возложенных на него функций. Документация составляет основу системы менеджмента организации. Она имеет универсальный характер, создается органами власти, коммерческими и государственными организациями. Управленческая документация подразделяется на несколько видов:

- 1) организационная - уставы, положения, договоры, инструкции, правила и т.д.;
- 2) распорядительная - постановления, распоряжения, приказы, договоры, протоколы;
- 3) информационно - справочная - письма, факсы, телеграммы, телефонограммы, акты, справки;
- 4) по личному составу - трудовые договоры, приказы, заявления, трудовые книжки, личные карточки.

Все формы управленческой деятельности находят отражение в соответствующих документах, которые выступают способом и средством реализации возложенных на аппарат управления функций.

Один документ - это единичный акт документирования. Деятельность предприятия оформляется совокупностью взаимодействующих документов, обычно соответствующих функциям управления. Некоторые функции управления являются типовыми, то есть присущими любому управленческому аппарату. К таким функциям относятся, например, организационно - распорядительная деятельность, бухгалтерский учет и отчетность и др. Эти функции отражаются в документах, общих для всех учреждений, предприятий.

Под документооборотом понимается движение документов в организации с момента их создания или получения до завершения, исполнения или отправления.

Движение первичных документов в бухгалтерском учете регламентируется графиком. Бухгалтерские документы проходят те же этапы обработки, что и все другие документы организации.

От четкости и оперативности обработки и движения документов в конечном счете зависит быстрота принятия решения. Поэтому рациональной организации документооборота всегда уделяется большое внимание, особенно в бухгалтерии, где несвоевременная обработка финансовых документов может привести к отрицательным экономическим последствиям.

В технологической цепочке обработки и движения документов выделяют этапы: прием и первичная обработка документов, предварительное рассмотрение и распределение документов; регистрация; контроль за исполнением; исполнение документов; отправка.

Документы могут быть получены по почте, приняты по телетайпу, факсу, электронной почте, доставлена курьером или посетителем.

Организация работы с документами - это создание оптимальных условий для всех видов работ с документами, начиная с создания или получения документа и кончая его уничтожения или передачи на архивное хранение.

Инструкциями по работе с бухгалтерской документацией рекомендуется представление первичных документов в бухгалтерию, регламентируется график документооборота, составленный главным бухгалтером и утвержденный руководителем. График устанавливает рациональный документооборот, то есть предусматривает оптимальное число подразделений и исполнителей для прохождения каждым первичным документом, определяет минимальный срок его нахождения в подразделении. График документооборота должен способствовать улучшению всей учетной работы в организации, усилению контрольных функций бухгалтерского учета, повышению уровня автоматизации учетных работ. График оформляется в виде схемы, либо в виде перечня работ по формированию проверки и обработки документов, заполняемых каждым подразделением, а так же конкретными исполнителями, с указанием их взаимосвязи и срока выполнения работ.

Документы, создаваемые в бухгалтерии, являются внутренними ее документами. Они составляют большую часть бухгалтерских документов (журналы-ордера и т.д.).

Регистры бухгалтерского учета ведутся в специальных книгах, на отдельных листах и карточках, а также на машинных носителях. Операции записываются в регистры в хронологическом порядке по соответствующим счетам бухгалтерского учета. Организационно-распорядительные документы бухгалтерии обрабатываются со всеми документами предприятия у секретаря. При отправке необходимо проверить правильность оформления документов, наличие подписи, наличие даты, наличие заголовка, правильность адресования, наличие всех страниц и приложений. Неправильно или неполно оформленный документ возвращается для доработки.

Работники производственных и функциональных служб заполняют и представляют документы, относящиеся к сфере их деятельности, по этому графику. С этой целью каждому исполнителю вручают выписку из графика, в ней перечисляются первичные документы, сроки их предоставления и подразделения, в которые их следует представить.

## СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Коростелкин, М.М. Управленческая учетная система бизнес-процессов экономического субъекта [Текст] / М.М. Коростелкин // Экономические и гуманитарные науки. – Орел: Госуниверситет-УНПК, 2010. - № 11. С.66-72.
2. Попова, Л.В. Формирование учетно-контрольной системы расчетных отношений на промышленном предприятии / [Текст] / Л.В. Попова // Экономические и гуманитарные науки. – Орел: Госуниверситет-УНПК, 2010. - № 10. С.15-22.

### **Смирнов Владимир Тимофеевич**

ФГБОУ ВПО «Госуниверситет - УНПК»

302020, г. Орел, Наугорское ш., 40

Доктор экономических наук,

зав. кафедрой «Экономическая теория и управление персоналом»

Тел.: (4862) 41-58-04

E-mail: econte@ostu.ru

---

V.T. SMIRNOV

## **THE ROLE OF DOCUMENTATION IN THE MANAGEMENT OF ORGANIZATION**

*The article describes the process of documentation, as well as classification of documents across the enterprise. The author highlights the main forms of administrative activity, expressed by the relevant documents. We study the division of management documentation and controls documentation.*

**Key words:** *management, document, documentation, accounting, document classification, documentation management, document management, accounting registers.*

## **BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)**

1. Korostelkin, M.M. Upravlencheskaja uchethnaja sistema biznes-processov jekonomicheskogo subekta [Tekst] / M.M. Korostelkin // Jekonomicheskie i gumanitarnye nauki. – Orel: Gosuniversitet-UNPK, 2010. - № 11. S.66-72.
2. Popova, L.V. Formirovanie uchethno-kontrol'noj sistemy raschetnyh odnoshenij na promyshlennom predpriyatii / [Tekst] / L.V. Popova // Jekonomicheskie i gumanitarnye nauki. – Orel: Gosuniversitet-UNPK, 2010. - № 10. S.15-22.

### **Smirnov Vladimir Timofeevich**

State University-ESPC

302020, Orel, Naugorskoe highway, 40

Doctor of Economic Sciences,

Head Department of «Economic theory and human resource management»

Numb.: (4862) 41-58-04

E-mail: econte@ostu.ru

И.Ю. СИЗОВА

## ЛОГИСТИКА КАК СПОСОБ ПОВЫШЕНИЯ КОНКУРЕНТОСПОСОБНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ

*Изучение и применение логистики базируется на понимании основной идеи логистического подхода, логистической системы и ее видов. Деятельность по управлению материальными потоками, также как производственная, торговая и другие виды хозяйственной деятельности, осуществлялась человеком, начиная с самых ранних периодов его экономического развития. Актуальность логистики заключается, прежде всего, в смене приоритетов между различными видами хозяйственной деятельности в пользу усиления значимости деятельности по управлению материальными потоками.*

**Ключевые слова:** логистика, логистические системы, виды логистических систем, цель логистической системы.

В связи со становлением рыночных отношений в последние годы появилось и стало активно развиваться новое научно-практическое направление - логистика. Это объясняется теми значительными результатами, которые были получены, благодаря применению логистического подхода в экономике развитых капиталистических стран. Логистика стала инструментом бизнеса таких известных корпораций как IBM, Proctor&Gamble, General Motors, Ford Motors, Johnson&Johnson и многие другие.

В контексте данной статьи рассматриваются возможности концепции логистики по увеличению рентабельности и оптимизации производственного процесса и придания производимым товарам или услугам больших преимуществ по сравнению с аналогичными товарами конкурентов. Но прежде рассмотрим происхождение и трактовку самого термина логистика.

Первоначальной областью использования логистики в древнее время было обоснование распределения продуктов. В первое тысячелетие нашей эры логистика стала применяться в военном деле. Тогда логистика решала задачи по снабжению армии оружием, боеприпасами, предметами питания, обмундированием, медикаментами, средствами транспорта, имуществом для устройства временного жилья. Как одна из военных наук, логистика существовала много веков. Ее широко применял Наполеон, существенно углубивший теоретико-методические основы логистики. В виде, развитом Наполеоном в начале XIX века, военная логистика использовалась почти до середины XX века. В годы второй мировой войны логистика применялась вооруженными силами США и Советского Союза, что обеспечило армиям этих стран существенную поддержку и усилило их мощь, позволив наладить надлежащим образом обеспечение вооруженных сил всем необходимым.

В начале XX века логистикой стали называть математическую логику.

В 50-е годы XX века логистика стала применяться вне военного дела в ряде стран Западной Европы и США. Опыт использования логистики не как военной науки, а как экономико-организационной дисциплины, открыл широкие возможности логистики в области решения экономических и организационных задач и высокую эффективность ее применения. Благодаря этому, использование логистики вне военного дела стало расширяться: в 50-е годы очень медленно, в 60-е годы недоверие и настороженность к логистике стали уменьшаться, а в 70-е годы шествие логистики по планете ускорило. Ко второй половине 80-х годов логистика получила международное признание и стала авторитетной новой экономической наукой. Единого определения логистики пока еще нет, предложено большое число трактовок этого понятия. Такое положение сложилось по ряду причин:

- из-за «молодости» логистики, как экономической науки;
- из-за широкой области ее применения;

- из-за выявления все новых и новых возможностей логистики.

При больших различиях трактовки логистики друг от друга, большая их часть понимает логистику как экономическую науку, которая заставляет иначе, чем прежде, оценивать все экономические процессы, рассмотрение их с комплексной, системной стороны. Так, в национальной экономике: разделение ее на части позволило глубоко изучить каждую. Вместе с тем, оказалась упущенной экономика, взятая в целом. Благодаря этому, образно говоря, удалось увидеть каждое отдельно стоящее в лесу дерево, но был упущен лес, взятый в целом. А большое целое имеет свои закономерности развития, с которыми надо считаться и их нельзя упускать.

Вот одно из определений логистики которое дает профессор Б.А. Аникин: «Логистика - это наука о планировании, организации, управлении, контроле и регулировании движения материальных и информационных потоков в пространстве и во времени от их первичного источника до конечного потребителя».

С позиции бизнеса: «Логистика - это интегральный инструмент менеджмента, способствующий достижению стратегических, тактических или оперативных целей организации бизнеса за счет эффективного с точки зрения снижения общих затрат и удовлетворений конечных потребителей к качеству продуктов и управление финансовыми, информационными и материальными потоками» [2].

Деятельность предприятий и организаций в области логистики для достижения конкурентных преимуществ складывается из нескольких правил, которые получили название «шесть правил логистики» (рисунок 1).

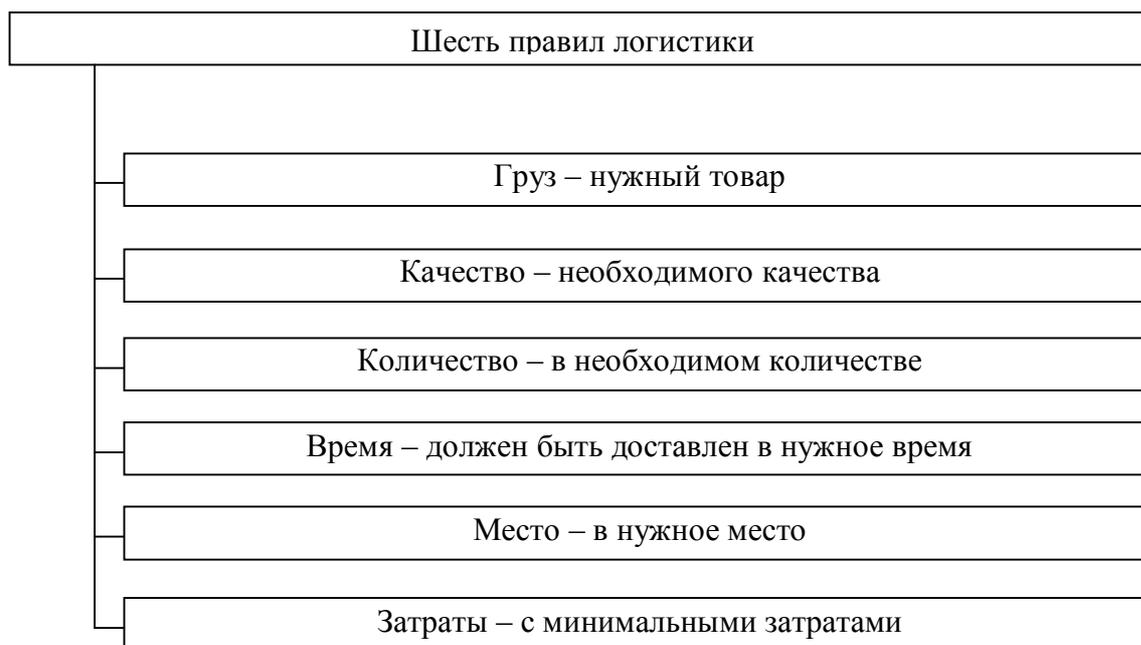


Рисунок 1 – Шесть правил логистики

Логистическая деятельность должна носить интеграционный характер, иначе достижение этих шести правил не возможно. Необходима интеграция всех субъектов участвующих в логистической цепочке в логистическую систему. Например, если на кирпичный комбинат транспортная организация, осуществляющая снабжение комбината глиной, транспортирует глину не того качества, с примесями и землей, произойдет ухудшение качества выходящего кирпича, он будет менее прочным, крошащимся. Тем самым, такой кирпич будут покупать меньше, и лучше купят более надежный и качественный у конкурентов. Конкурентоспособность данного кирпича упала, и не о каких конкурентных преимуществах говорить нельзя.

Западными учеными и специалистами было разработано множество логистических

концепций, успешно применяемых на многих известных предприятиях и корпорациях, которые дали значительные конкурентные преимущества выпускаемым ими товарам и позволили стать предприятиям ведущими в своей отрасли производства.

Приведенные логистические концепции дадут возможность отечественным предприятиям быть более производительными и эффективно работающими, как многие зарубежные, уже применившие и адаптировавшие одну или несколько логистических концепций на своем предприятии.

Логистическая концепция «just-in-time» является наиболее широко распространенной. Ее появление относится к концу 50-х годов, когда японская компания Тойота Моторс, а затем и другие автомобилестроительные фирмы Японии начали активно внедрять систему KONBAN.

Лозунгом концепции является потенциальное исключение запасов материалов, компонентов и полуфабрикатов в производственном процессе. Исходной постановкой было то, что если производственное расписание задано, то можно так организовать процесс, что все материалы и полуфабрикаты будут поступать в нужном количестве, в нужное место и точно к назначенному сроку для производства или сборки готовой продукции. Для этого нужна оперативная передача данных между подразделениями и координация поставщиков деталей. В «Тойота Моторс» это было достигнуто благодаря передаче информации в системе через специальные карточки «konban» в пластиковом конверте, которые несут информацию о расходуемых и производимых количествах продукции. Эти карточки циркулируют внутри предприятия, а также между поставщиками, прикрепляясь к определенной детали или полуфабрикату.

Применение данной концепции позволяет значительно улучшить качество выпускаемой продукции, снизить себестоимость производства, практически сократить страховые запасы, ускорить оборачиваемость оборотного капитала фирмы.

На логистической концепции «requirements/resource planning» основаны такие логистические системы в производстве и снабжении, как MRP I/MRP II - «Materials/manufacturing requirements/resource planning» (Системы планирования потребностей в материалах/производственного планирования потребностей ресурсов), и в дистрибуции - DRP I/DRP II - «Distribution requirements/resource planning» (Система планирования распределения продукции/ресурсов).

Основными целями MRP-систем являются:

- удовлетворение потребностей в материалах, компонентах и продукции для планирования производства и доставки потребителям;
- поддержание низких уровней запасов материальных ресурсов, готовой продукции;
- планирование производственных операций, расписаний доставки, закупочных операций.

В процессе реализации этих целей MRP система обеспечивает приток планового количества материальных ресурсов и запасов продукции за время, используемое для планирования. Система MRP начинает свою работу с определения, сколько и в какие сроки необходимо произвести конечной продукции. Затем система определяет время и необходимые количества материальных ресурсов для удовлетворения потребностей производственного расписания.

MRP II является эффективной плановой техникой, позволяющей проводить логистическую концепцию интеграции функциональных сфер бизнеса при управлении материальными потоками. Преимущества MRP I перед MRP II системами являются лучшее удовлетворение потребительского спроса путем сокращения продолжительности производственных циклов, лучшей организации поставок, более быстрой реакции на изменения спроса.

Система DRP имеет такой же принцип работы, что и MRP, но в каналах дистрибуции готовой продукции. Система DRP сложнее, так как базируется на потребительском спросе, который не контролируется фирмой. Система планирует и

регулирует уровни запасов на базах и складах фирмы в собственной товаропроизводящей сети сбыта или у оптовых торговых посредников.

Среди преимуществ DRP-систем можно отметить:

- уменьшение логистических издержек, связанных с хранением и управлением запасами готовой продукции;
- уменьшение уровней запасов за счет точного определения величины и места поставок;
- сокращение потребности в складских площадях за счет уменьшения запасов;
- уменьшение транспортной составляющей издержек за счет эффективной обратной связи по заказам;
- улучшение координации между дистрибьюцией и производством.

Сущность макрологистической концепции «Lean production» выражается в творческом соединении следующих основных компонентов:

- высокого качества;
- маленьких размеров производственных партий;
- низких уровней запасов;
- высококвалифицированного персонала;
- гибкого оборудования.

Эта концепция получила свое название «тощее производство», потому что требует гораздо меньше ресурсов, чем массовое производство - меньше запасов, меньше времени на производство единицы продукции, меньше потерь от брака, потому что сведены до минимума производственные партии и производственное время.

Концепция Rules based reorder (ROP) использует одну из старейших методик контроля и управления запасами, основанную на точке заказа (перезаказа) - «reorder point» и статистических параметрах расхода продукции. Эта концепция применяется для определения и оптимизации уровней страховых запасов в целях элиминирования колебаний спроса. Эффективность данного метода в сильной степени зависит от точности прогнозирования спроса, а так как данные прогнозы не отличаются особой точностью, данный метод не получил широкого распространения, но с внедрением новых информационных технологий данный метод начинает завоевывать популярность.

Концепция Quick response QR переводится, как метод быстрого реагирования, представляет собой логистическую координацию между ритейлерами и оптовиками, с целью улучшения продвижения готовой продукции в их дистрибьютивных сетях в ответ на дополнительное изменение спроса. Реализация этих концепций осуществляется путем мониторинга продаж в розничной торговле и передачи информации об объемах продаж по специфицированной номенклатуре и ассортименту оптовикам, и от них - производителям готовой продукции.

Применение концепции QR позволяет уменьшить запасы готовой продукции до требуемого уровня, но не ниже величины, позволяющей быстро удовлетворить потребительский спрос, и в то же время значительно повысить оборачиваемость запасов.

Концепция Continuous replenishment CR является модификацией QR концепции и предназначена для устранения необходимости в заказах на пополнение запасов готовой продукции. Целью CR является установление эффективного плана, направленного на пополнение запасов готовой продукции у ритейлеров. Рассчитывается необходимая суммарная потребность в количестве и ассортименте товара. Затем достигается соглашение между поставщиками, оптовиками и ритейлерами на пополнение их запасов готовой продукции путем подписания обязательства по закупкам [1].

Для эффективной работы CR систем необходимо выполнение двух пунктов:

- должна быть обеспечена достоверная информация от ритейлеров и надежная доставка готовой продукции;
- размеры грузовых поставок должны максимально соответствовать грузопместимости транспортных средств.

Концепция automatic replenishment (AR) еще более улучшенная концепция QR и CR. Стратегия данной концепции обеспечивает поставщиков (производителей) готовой продукции необходимым набором правил для принятия решений по товарным атрибутам и категориям.

Категория представляет собой комбинацию размеров, цвета и сопутствующих товаров, обычно представленных вместе в определенной торговой точке розничной сети.

Путем применения данной концепции поставщик может удовлетворить потребности ритейлеров в товарной категории за счет устранения необходимости отслеживания единичных продаж и уровней запасов для товаров быстрой реализации. Эта стратегия позволяет также уменьшить затраты ритейлеров, связанные с разделением запасов и обеспечением надежности их пополнения.

## **СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Аникин, Б.А. Логистика [Текст] / Б.А. Аникин. - 2-е. - Москва: Проспект, 2010. – 406 с.
2. Сергеев, В.И. Менеджмент в бизнес-логистике [Текст] / В.И. Сергеев. - Москва: «ФИЛИНЪ», 2007. – 234 с.

### **Сизова Ирина Юрьевна**

ФГБОУ ВПО «Государственный университет - УНПК»

302020, г. Орел, Наугорское ш., 40

Доктор экономических наук, заведующая кафедрой «Мировая экономика и статистика»

Тел.: (4862) 41-98-74

E-mail: meis\_ostu@mail.ru

---

I.Y. SIZOVA

## **LOGISTICS AS A MEANS OF INCREASING THE COMPETITIVENESS OF ENTERPRISES**

*The study and application of logistics is based on an understanding of the basic idea of the logistics approach logistichesoy system and its species. Activities of materials management, as well as production, trade and other economic activities, carried out by man, from the earliest periods of its economic development. The relevance of logistics is primarily a change in priorities between different kinds of economic activities in favor of strengthening the importance of the management of material flows.*

**Key words:** logistics, logistics systems, types of logistics systems, the goal of the logistics system.

## **BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)**

1. Anikin, B.A. Logistika [Tekst] / B.A. Anikin. - 2-e. - Moskva: Prospekt, 2010. – 406 s.
2. Sergeev, V.I. Menedzhment v biznes-logistike [Tekst] / V.I. Sergeev. - Moskva: «FILIN», 2007. – 234 s.

### **Sizova Irina Yur'evna**

State University-ESPC

302020, Orel, Naugorskoe highway, 40

Doctor of Economic Sciences, Head Department of «Global economy and statistics»

Numb.: (4862) 41-98-74

E-mail: meis\_ostu@mail.ru

## ЛОГИСТИЧЕСКИЕ СИСТЕМЫ СОВРЕМЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ

*В статье рассмотрен процесс управления материальными и информационными потоками, который имеет специфические особенности и называется производственной логистикой. Созданная на предприятии логистическая служба в лице отдела или одного человека выполняет ряд функций, представленных автором. Изучен учет издержек в производственном процессе, а также учет расходов, связанный с процессом продвижения ресурсов. Также определены затраты на отдельные стадии производственного процесса.*

**Ключевые слова:** логистика, логистические системы, учет издержек в производственном процессе, производственный процесс, логистическая деятельность, маркетинг, концепция маркетинга.

Использование на малом предприятии логистической системы предусматривает управление всеми операциями как единой деятельностью. Для этого на предприятии необходимо организовать специальную логистическую службу, которая будет управлять материальным потоком, начиная от формирования договорных отношений с поставками и заканчивая доставкой готовой продукции потребителю. Материальный поток на пути от склада материальных ресурсов до склада готовой продукции проходит в основном производстве ряд звеньев. Управление материальными и информационными потоками на этом этапе имеет ряд специфических особенностей и называется производственной логистикой.

- планирование и контроль,
- - планирование выпуска готовой продукции,
- - планирование транспортных процессов,
- - планирование складской сети,
- - контроль бюджета,
- - информационные системы.
- управление операциями,
- - на складах,
- - на транспорте, в процессе обслуживания производственных процессов.
- управление запасами,
- - прогнозирование спроса, управление и контроль запасов сырья, полуфабрикатов и готового продукта,
- - выбор тары и упаковки.

Производственный процесс состоит из большого количества элементарных и комплексных логистических активностей, объединенных заданной целевой функцией. Эта целевая функция обычно сформулирована на основе маркетинговой стратегии и лежит вне непосредственно производственного цикла. Поэтому изолированное рассмотрение логистики в производстве готовой продукции (ГП) возможно только в том случае, если заданы цели и ограничения внешней макро- и микрологистической среды. Эти цели ограничения являются основой оперативного объемно-календарного планирования выпуска определенного ассортимента продукции.

Указанные предпосылки позволяют сформулировать некоторый комплекс задач внутрипроизводственной микро-логистической системы в рамках заданной (прогнозируемые и планируемыми спросом и заказами) производственной программы.

Созданная на предприятии логистическая служба в лице отдела или одного человека должна выполнять следующие функции:

- оперативно-календарное планирование с детальным расписанием выпуска готовой продукции;

- оперативное управление технологическими процессами производства;
- всеобщий контроль качества, поддержание стандартов качества продукции и соответствующего сервиса;
- стратегическое и оперативное планирование поставок материальных ресурсов (МР);
- организация внутрипроизводственного складского хозяйства;
- прогнозирование, планирование и нормирование расхода МР в производстве;
- организация работы внутрипроизводственного технологического транспорта;
- контроль и управление запасами МР, НП и ГП на всех уровнях внутрипроизводственной складской системы и в технологическом процессе производства;
- внутрипроизводственное физическое распределение МР и ГП;
- информационное и технологическое обеспечение процессов управления внутрипроизводственными материальными потоками;
- автоматизация и компьютеризация управления материальными (информационными, финансовыми) потоками в производстве.

Перечисленный комплекс задач должен решаться в рамках фирменной логистической стратегии оптимизации управления материальными и сопутствующими им потоками с точки зрения:

- оптимизации (минимизации) уровней всех запасов МР, НП, ГП внутри производственно-технологического цикла и складской системы;
- сокращения времени производственно-технологического цикла;
- уменьшение всех логистических издержек в производстве ГП;
- оптимизации работы внутрифирменного транспортно-складского комплекса.

Предлагаемая структура позволяет выделить на предприятии единую функцию управления сквозными материальными потоками. Сложность внедрения логистической концепции на производстве во многом зависит от сложившейся технологической специализации, и в первую очередь, в области транспортно-перемещающих работ.

Учет издержек в производственном процессе предполагает:

- выявление всех вовлеченных в производственный процесс подразделений;
- определение изменения затрат, вызванного отказом от данного бизнес-процесса;
- определение расходов, которые могут быть предотвращены, если данный товар не будет изготовлен и доведен до клиента.

Для повышения эффективности современного производства на предприятии решаются следующие задачи:

- задача полной загрузки мощностей заменяется задачей минимизации сроков прохода оборотных средств через предприятие;
- задача содержания запасов материальных ресурсов заменяется задачей обеспечение информацией об их приобретении и управлении свободными логистическими мощностями для их переработки;
- задача снижения себестоимости дополняется задачей более быстрого удовлетворения спроса.

Динамичность и неопределенность спроса на рынке делает нецелесообразным создание и поддержание больших запасов. Одновременно производители очень заинтересованы в получении каждого нового, даже небольшого заказа. Все это обуславливает потребность в гибких производственных мощностях, которые способны быстро отреагировать на конъюнктуру спроса. При этом снижение себестоимости в условиях растущей конкуренции достигается не традиционным увеличением количества выпускаемой продукции, а логистической организацией производственного процесса в увязке со всем комплексом логистических операций материало- и товаропроводящих систем в целом. Управление материальными потоками должно быть сквозным и координироваться из одного центра. Все логистические операции должны быть полностью взаимосвязанными и взаимозависимыми. Они должны составлять единый процесс управления материальными,

информационными и другими видами потоков, возникающими в производственном процессе.

Основной задачей стоящей перед логистикой является снижение затрат связанных с доведением материального потока от первичного источника сырья до конечного потребителя.

Создание на предприятии системы учета издержек производства и обращения должна выделять затраты, возникающие в процессе применения функций логистики, формировать информацию о наиболее значимых затратах и характере их взаимодействия друг с другом. При соблюдении этих условий можно добиться минимизации совокупных издержек на протяжении всей логистической цепи.

Логистика предполагает фиксирование пооперационного учета издержек на всем пути движения материального потока, который позволяет использовать показатель изменения суммы издержек в качестве критерия эффективности принимаемых решений в сфере управления материальными потоками.

Эффективность функционирования логистики на малом предприятии определяется оптимальным соотношением баланса между затратами, повышением прибыли и уровнем качества обслуживания потребителей.

Все затраты, возникающие в процессе производства, можно разделить на две группы: затраты на преобразование и затраты на взаимодействие. Считается, что основным фактором стратегического успеха является исключительно рыночная ориентация - ориентация на потребителя. Однако для обеспечения стабильной рентабельности предприятия должны правильно выбираться и рационально использоваться ресурсы. Такая политика обеспечивает предприятию наиболее серьезные конкурентные преимущества.

Учет расходов, связанных с процессом продвижения ресурсов, складывается из множества специфических издержек, которые возникают на следующих этапах:

- прием заказа;
- обработка заказа;
- оформление документов;
- комплектация заказа;
- хранение;
- доставка;
- транспортно-экспедиторские услуги;
- выставление счета.

Расходы отдельных компонентов логистики тесно взаимосвязаны между собой. Например, экономия на транспортных расходах может привести к значительному увеличению затрат, вызванных ростом складских запасов, а экономия на упаковке грузов - к дополнительным издержкам, вызванным повреждением грузов при доставке, и т.д. При определенных условиях возможно такое перераспределение затрат, при котором некое незначительное их увеличение в одной области может дать значительную экономию в другой, что в конечном счете приведет к снижению суммарных издержек по системе в целом [2].

Традиционные методы учета, происходящие на всех этапах логистической системы, направлены на определение затрат по функциональным областям (снабжение, транспорт, производство, запасы, сбыт), не позволяют выделять затраты, возникающие в ходе осуществления сквозного процесса, формировать информацию о наиболее значимых затратах, а также о характере их взаимодействия друг с другом.

При традиционном учете издержек известно только во что обходится реализация той или иной функции.

При учете логистических издержек на всем пути движения материального потока получается наглядная картина формирования затрат, связанных с выполнением заказа.

Например, суммируя все расходы каждого из подразделений можно определить затраты, связанные с отдельным процессом (таблица 1).

Таблица 1 – Затраты на отдельные стадии производственного процесса

	Снабжение	Транспорт	Производство	Запасы	Сбыт	Издержки по процессам
Закупка	45	50	80	130	30	335
Производство	15	35	70	80	40	240
Сбыт	30	55	40	30	25	180
Издержки по функциям	90	140	190	240	95	

Логистика занимается управлением материальных, информационных и иных потоков, предусматривая эффективное использование потенциальных возможностей для решения задачи по физическому перемещению продукции внутри предприятия и во внешней среде с целью удовлетворения потребностей потребителей в транспортно-экспедиционных услугах и снабженческо-сбытовых работах.

Особое внимание со стороны промышленного и торгового менеджмента к концепции логистики обусловлено тем, что больше уделяется внимание к балансу и эффективности комплекса функций: снабжения, производства, распределения и реализации. Нарушение в одном из вышеперечисленных комплексных функций может расстроить работу всей производственно-хозяйственной системы.

Осуществление логистической деятельности тесно переплетается с другими видами деятельности на предприятии. Зачастую логистическая функция «растаскивается» по различным службам. Например, одно подразделение производственного предприятия занимается закупками материалов, другое - содержанием запасов, третье - сбытом готовой продукции. При этом цели этих подразделений зачастую могут не совпадать с целями рациональной организации совокупного материального потока, проходящего через предприятие.

Логистический подход к функциональному планированию на предприятии предполагает выделение специальной логистической службы, которая должна управлять материальным потоком, начиная от формирования договорных отношений с поставщиками и кончая доставкой покупателю готовой продукции.

Рассмотрим, как взаимодействует служба логистики с другими службами предприятия.

Наиболее тесное взаимодействие логистики происходит именно с маркетингом.

По целям и решаемым задачам логистика и маркетинг в сущности представляют собой части единого процесса - удовлетворения потребностей потребителей.

Маркетинг и логистика представляют собой самостоятельные направления производственно-хозяйственной деятельности, тесно интегрированные между собой. Предприниматели могут использовать для управления предприятием независимо друг от друга концепции маркетинга и логистики. В то же время наилучший результат можно получить при умелом использовании обеих концепций одновременно.

Сущность маркетинга заключается в управлении производством, продвижением на рынок и выгодной реализации продукции, ориентированном на существующий спрос.

Одной из важнейших функций логистики является организация материально-технического обеспечения потребителей. Требования потребителей заключаются не только в удовлетворении потребности производства в сырье, материалах и изделиях высокого качества, но и в обеспечении точно в срок, по выгодным ценам на услуги логистического характера при минимальном уровне совокупных затрат. Чтобы в полной мере выполнить эти требования и удовлетворить мотивации потребителей, необходима активная маркетинговая деятельность.

Если не решены вопросы логистического сервиса, то невозможно осуществлять эффективное продвижение товаров на рынок. Данная проблема еще более обостряется

в условиях, когда рынок насыщен, а качество и цена товара, как мотивационные критерии потребителя при выборе поставщика, отходят на второй план.

Маркетинг выделяет четыре основные комплексные функции:

1. Разработка и планирование ассортимента продукции.
2. Управление информационными потоками.
3. Организация товародвижения и продаж.
4. Реклама и стимулирование сбыта.

Если проанализировать выполнение данных функций, то станет ясно, что они не могут быть в полной мере и эффективно реализованы без участия службы логистики.

В рамках **первой комплексной функции** маркетинг предопределяет предметную специализацию и ассортиментную структуру производства, что влияет на формирование и дальнейшее развитие логистической системы». В свою очередь, логистика может оказывать обратное влияние на маркетинг, корректируя управления потоковыми процессами номенклатуры выпускаемой продукции, внося корректировки в ассортиментную структуру, производственную программу, бюджет предприятия, а также в маркетинговую стратегию и тактику продуцента.

Принятие маркетингового решения о выпуске нового вида продукции в реальных условиях, как правило, вызывает непредусмотренные издержки по закупкам, доставке, хранению и предварительной переработке материально-технических ресурсов, их дальнейшему использованию в производственном процессе, а затем в физическом распределении, подготовке и доставке продукции потребителям.

Кроме того, возникают потребности в совершенно новых ресурсах. Недостаточно обоснованное решение или изменение ассортимента при узкоцелевом маркетинговом подходе усложняет задачи, стоящие не только перед производством, но и перед логистикой, особенно в области управления запасами, заказами, транспортировкой и управлением информационными потоками в рамках системы информационного обеспечения. Все это негативно отражается на снижении совокупных издержек.

Например, принятие решения об изменении упаковочного материала, принятое под воздействием маркетинговых предпосылок, но не учитывающее логистических требований, может значительно усложнить продвижение товара на рынок из-за отсутствия необходимого оборудования позволяющего делать это качественно.

**Вторая** функция задает параметры логистической системе и маркетинговой стратегии. Организация эффективного управления информационными потоками, создание современной системы информационного обеспечения является важнейшим проявлением логистики. Кроме того, в результате исследований комплекса мотиваций потребителей значительную часть занимают условия доставки и связанные с этим вопросы.

**Третья** функция связана с логистикой наиболее тесно.

Если не налажено приемлемое транспортно-экспедиционное обслуживание потребителей и торговых посредников, то все маркетинговые исследования и дальнейшая работа маркетологов по продвижению на рынок товарной продукции, а также производителей по ее изготовлению может быть напрасной. Из-за некачественного выполнения договорных обязательств по поставкам, возможно возникновение разнообразных штрафных санкций.

Маркетинг помогает определить логистике рамки и параметры сервисного обслуживания, проследить структуру и динамику мотиваций и потребностей потребителей, спрогнозировать развитие конъюнктуры и спроса и т.д.

Соблюдение логистических принципов на этапе реализации готовой продукции повышает затраты на логистику и на выполнение третьей маркетинговой функции. Однако они быстро окупаются, приносят хорошую прибыль, позволяют в целом значительно укрепить маркетинговые позиции предприятия на рынке и получить преимущества в конкурентной борьбе.

**Четвертая** функция также предполагает взаимодействие с логистикой.

Еще более увеличивает стимулирующую роль логистики в маркетинге расширение комплекса логистических услуг. Нет лучшей рекламы для производителя, как имидж ответственного и надежного поставщика. Надежность партнера в бизнесе всегда ценится очень высоко [1].

Таким образом, можно сделать вывод, что логистика и маркетинг представляют собой две равноправные концепции с единым полем функционального приложения, едиными конечными целями, но различным инструментарием и предметом интересов.

Служба логистики на предприятии тесно взаимодействует с планированием производства. Это обусловлено тем, что производство зависит от своевременной доставки сырья, материалов, комплектующих частей в определенном количестве и определенного качества. Соответственно, служба логистики предприятия, обеспечивающая прохождение сквозного материального потока (следовательно и организующая снабжение предприятия), должна участвовать в принятии решений о запуске продукции в производство, так как обеспечивать производство ресурсами придется ей.

С другой стороны, логистика взаимодействует с производством в процессе организации сбыта готовых изделий. Управляя материальными потоками в процессе реализации и имея исчерпывающую информацию о рынке сбыта, служба логистики, естественно, должна участвовать в формировании графиков выпуска готовой продукции.

Существенной функцией службы логистики является доставка сырья и комплектующих в цеха непосредственно к рабочим местам и перемещение готовой продукции в места хранения. Слабая взаимосвязь производства с логистикой при реализации этой функции приводит к увеличению запасов на различных участках, созданию дополнительной нагрузки на производство.

Одним из основных показателей, характеризующих поставщика и влияющих на организацию всего логистического процесса, является качество поставляемой продукции. Определение оптимального уровня качества, а также контроль за его соблюдением - также совместная задача службы логистики предприятия и службы планирования производства.

Деятельность по управлению материальными потоками на предприятии, как правило, сопряжена с большими расходами. Соответственно деятельность службы логистики тесно связана с деятельностью службы финансов. Например, определяя оптимальные объемы запасов, служба логистики, естественно, будет исходить не только из экономических расчетов, но и из реальных финансовых возможностей предприятия. Совместные решения служб логистики и финансов принимаются также при закупках оборудования для обеспечения логистических процессов. Совместно осуществляются контроль и управление транспортными, а также складскими затратами.

## **СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Семененко, А.И. Логистика. Основы теории: учебник для вузов [Текст] / А.И.Семененко, В.И.Сергеев. - СПб.: «Союз», 2003, 544 с.
2. Гайдаенко, А.А. Логистика: учебник [Текст] / А.А. Гайдаенко, О.В.Гайдаенко М.: Палеотип, 2006, 219 с.

**Скоблякова Ирина Васильевна**

ФГБОУ ВПО «Госуниверситет - УНПК»

302020, г. Орел, Наугорское ш., 40

Доктор экономических наук, профессор кафедры «Экономическая теория и управление персоналом»

Тел.: (4862) 41-58-04

E-mail: econte@ostu.ru

I.V. SKOBYLAKOVA

## LOGISTICS SYSTEMS OF MODERN BUSINESS

*The article describes the process of managing material and information flows, which has specific features and is called the production logistics. Built on enterprise logistics service in the face of the department or one person performs several functions provided by the author. Studied cost accounting in the manufacturing process, and accounting costs associated with the process of moving resources. Also identified the cost of the individual stages of the production process.*

**Key words:** logistics, logistics systems, cost accounting in the manufacturing process, production process, logistics, marketing, marketing concept.

### BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)

1. Semenenko, A.I. Logistika. Osnovy teorii: uchebnik dlja vuzov [Tekst] / A.I.Semenenko, V.I.Sergeev. - SPb.: «Sojuz», 2003, 544 s.
2. Gajdaenko, A.A. Logistika: uchebnik [Tekst] / A.A. Gajdaenko, O.V.Gajdaenko M.: Paleotip, 2006, 219 s.

**Skoblyakova Irina Vasil'evna**

State University-ESPC

302020, Orel, Naugorskoe highway, 40

Doctor of Economic Sciences, Professor Department of «Economic theory and human resource management»

Numb.: (4862) 41-58-04

E-mail: econte@ostu.ru

## ЛЕВЕРИДЖ И ЕГО РОЛЬ В ФИНАНСОВОМ МЕНЕДЖМЕНТЕ

*Прибыль является наиболее простой и одновременно наиболее сложной экономической категорией. Она получила новое содержание в условиях современного экономического развития страны, формирования реальной самостоятельности субъектов хозяйствования. Являясь главной движущей силой рыночной экономики, она обеспечивает интересы государства, собственников и персонала предприятия. Поэтому одной из актуальных задач современного этапа является овладение руководителями и финансовыми менеджерами современными методами эффективного управления формированием прибыли в процессе производственной, инвестиционной и финансовой деятельности предприятия. Грамотное, эффективное управление формированием прибыли предусматривает построение на предприятии соответствующих организационно-методических систем обеспечения этого управления, знание основных механизмов формирования прибыли, использование современных методов ее анализа и планирования. Одним из основных механизмов реализации этой задачи является финансовый леверидж.*

**Ключевые слова:** прибыль, леверидж, рентабельность.

Финансовый леверидж характеризует использование предприятием заемных средств, которые влияют на измерение коэффициента рентабельности собственного капитала. Финансовый леверидж представляет собой объективный фактор, возникающий с появлением заемных средств в объеме используемого предприятием капитала, позволяющий ему получить дополнительную прибыль на собственный капитал.

Показатель, отражающий уровень дополнительно генерируемой прибыли на собственный капитал при различной доле использования заемных средств, называется эффектом финансового левериджа. Он рассчитывается по следующей формуле:

$$\text{ЭФЛ} = (1 - \text{Снп}) \times (\text{КВРа} - \text{ПК}) \times \text{ЗК/СК}, \quad (1)$$

где ЭФЛ - эффект финансового левериджа, заключающийся в приросте коэффициента рентабельности собственного капитала, %;

Снп - ставка налога на прибыль, выраженная десятичной дробью;

КВРа - коэффициент валовой рентабельности активов (отношение валовой прибыли к средней стоимости активов), %;

ПК - средний размер процентов за кредит, уплачиваемых предприятием за использование заемного капитала, %;

ЗК - средняя сумма используемого предприятием заемного капитала;

СК - средняя сумма собственного капитала предприятия [2].

Механизм формирования эффекта финансового левериджа рассмотрим на примере (таблица 1).

Таблица 1 - Формирование эффекта финансового левериджа

№ п/п	Показатели	Предприятие		
		«А»	«Б»	«В»
1	2	3	4	5
1	Средняя сумма всего используемого капитала (активов) за анализируемый период, в том числе:	300000	300000	300000
2	Средняя сумма собственного капитала	300000	250000	150000
3	Средняя сумма заемного капитала	-	50000	150000
4	Сумма валовой прибыли (без учета расходов по уплате процентов за кредит)	60000	60000	60000
5	Коэффициент валовой рентабельности активов (без учета расходов по уплате процентов за кредит), %	20	20	20
6	Средний уровень процентов за кредит, %	15	15	15

Продолжение таблицы 1

7	Сумма процентов за кредит, уплаченная за использование заемного капитала (п.3 × п.6):100	-	7500	22500
8	Сумма валовой прибыли предприятия с учетом расходов по уплате процентов за кредит (п. 4 - п. 7)	60000	52500	37500
9	Ставка налога на прибыль, выраженная десятичной дробью	0,35	0,35	0,35
10	Сумма налога на прибыль (п. 8 × п. 9)	21000	18375	13125
11	Сумма чистой прибыли, остающейся в распоряжении предприятия после уплаты налога (п. 8 - п. 10)	39000	34125	24375
12	Коэффициент рентабельности собственного капитала или коэффициент финансовой рентабельности, % (п.11 × 100): п.2	13,00	13,65	16,25
13	Прирост рентабельности собственного капитала в связи с использованием заемного капитала, в % (по отношению к предприятию «А»)	-	0,65	3,25

Анализ приведенных данных позволяет увидеть, что по предприятию «А» эффект финансового левириджа отсутствует, так как оно не использует в своей хозяйственной деятельности заемный капитал.

По предприятию «Б» эффект финансового левириджа составляет:

$$\text{ЭФЛ} = (1 - 0,35) \times (20 - 15) \times (50000 / 250000) = 0,65\%$$

Соответственно по предприятию «В» этот показатель составляет:

$$\text{ЭФЛ} = (1 - 0,35) \times (20 - 15) \times (150000 / 150000) = 3,25\%$$

Из результатов проведенных расчетов видно, что чем выше удельный вес заемных средств в общей сумме используемого предприятием капитала, тем больший уровень прибыли оно получает на собственный капитал. Вместе с тем, необходимо обратить внимание на зависимость эффекта финансового левириджа от соотношения коэффициента рентабельности активов и уровня процентов за использование заемного капитала. Если коэффициент валовой рентабельности активов больше уровня процентов за кредит, то эффект финансового левириджа положительный. При равенстве этих показателей эффект финансового левириджа равен нулю. В случае же превышения уровня процентов за кредит над коэффициентом валовой рентабельности активов эффект финансового левириджа получается отрицательным.

Механизм формирования эффекта финансового левириджа может быть выражен графически (рисунок 1). Для этого воспользуемся данными примера, приведенного выше.

Приведенная формула расчета эффекта финансового левириджа позволяет выделить в ней три основные составляющие:

1. Налоговый корректор финансового левириджа (1 - С<sub>нп</sub>), который показывает, в какой степени проявляется эффект финансового левириджа в связи с различным уровнем налогообложения прибыли.

2. Дифференциал финансового левириджа (КВ<sub>ра</sub> - ПК), который характеризует разницу между коэффициентом валовой рентабельности активов и средним размером процента за кредит.

3. Коэффициент финансового левириджа (ЗК/СК), который характеризует сумму заемного капитала, используемого предприятием, в расчете на единицу собственного капитала [1].

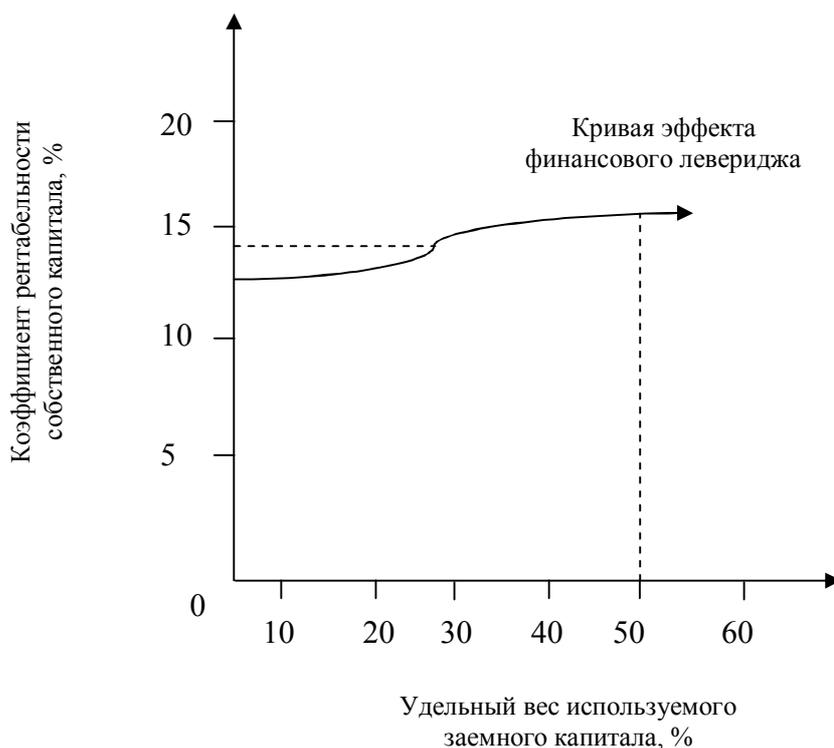


Рисунок 1 - График формирования эффекта финансового левериджа

Налоговый корректор финансового левериджа практически не зависит от деятельности предприятия, так как ставка налога на прибыль устанавливается законодательно. Вместе с тем, в процессе управления финансовым левериджем дифференциальный налоговый корректор может быть использован в следующих случаях:

- а) если по различным видам деятельности предприятия установлены дифференцированные ставки налогообложения прибыли;
- б) если по отдельным видам деятельности предприятие использует налоговые льготы по прибыли;
- в) если отдельные дочерние фирмы предприятия осуществляют свою деятельность в свободных экономических зонах своей страны, где действует льготный режим налогообложения прибыли;
- г) если отдельные дочерние фирмы предприятия осуществляют свою деятельность в государствах с более низким уровнем налогообложения прибыли.

В этих случаях, воздействуя на отраслевую или региональную структуру производства (а, соответственно, и на состав прибыли по уровню ее налогообложения), можно, снизив среднюю ставку налогообложения прибыли, повысить воздействие налогового корректора финансового левериджа на его эффект (при прочих равных условиях).

Дифференциал финансового левериджа является главным условием, формирующим положительный эффект финансового левериджа. Этот эффект проявляется только в том случае, если уровень валовой прибыли, генерируемый активами предприятия, превышает средний размер процента за используемый кредит. Чем выше положительное значение дифференциала финансового левериджа, тем выше при прочих равных условиях будет его эффект.

В связи с высокой динамичностью этого показателя, он требует постоянного мониторинга в процессе управления эффектом финансового левериджа. Этот динамизм обусловлен действием ряда факторов.

Прежде всего, в период ухудшения конъюнктуры финансового рынка стоимость заемных средств может резко возрасти, превысив уровень валовой прибыли, генерируемой активами предприятия.

Кроме того, снижение финансовой устойчивости предприятия в процессе повышения доли используемого заемного капитала приводит к увеличению риска его банкротства, что вынуждает кредиторов увеличивать уровень ставки процента за кредит с учетом включения в нее премии за дополнительный финансовый риск. При определенном уровне этого риска (а, соответственно, и уровне общей ставки процента за кредит) дифференциал финансового левериджа может быть сведен к нулю (при котором использование заемного капитала не даст прироста рентабельности собственного капитала) и даже иметь отрицательную величину (при которой рентабельность собственного капитала снизится, так как часть чистой прибыли, генерируемой собственным капиталом, будет уходить на формирование используемого заемного капитала по высоким ставкам процента).

Наконец, в период ухудшения конъюнктуры товарного рынка сокращается объем реализации продукции, а, соответственно, и размер валовой прибыли предприятия от производственной деятельности. В этих условиях отрицательная величина дифференциала финансового левериджа может формироваться даже при неизменных ставках процента за кредит за счет снижения коэффициента валовой рентабельности активов.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что формирование отрицательного значения дифференциала финансового левериджа по любой из вышеперечисленных причин всегда приводит к снижению коэффициента рентабельности собственного капитала. В этом случае использование предприятием заемного капитала дает отрицательный эффект.

Коэффициент финансового левериджа является тем рычагом (leverage в дословном переводе - рычаг), который вызывает положительный или отрицательный эффект, получаемый за счет соответствующего его дифференциала. При положительном значении дифференциала любой прирост коэффициента финансового левериджа будет вызывать еще больший прирост коэффициента рентабельности собственного капитала, а при отрицательном значении дифференциала прирост коэффициента финансового левериджа будет приводить к еще большему темпу снижения коэффициента рентабельности собственного капитала. Иными словами, прирост коэффициента финансового левериджа вызывает еще больший прирост его эффекта (положительного или отрицательного в зависимости от положительной или отрицательной величины дифференциала финансового левериджа) [3].

Следовательно, при неизменном дифференциале коэффициент финансового левериджа является главным генератором как возрастания суммы и уровня прибыли на собственный капитал, так и финансового риска потери этой прибыли. Аналогичным образом, при неизменном коэффициенте финансового левериджа положительная или отрицательная динамика его дифференциала генерирует как возрастание суммы и уровня прибыли на собственный капитал, так и финансовый риск ее потери.

Таким образом, знание механизма воздействия финансового капитала на уровень прибыльности собственного капитала и уровень финансового риска позволяет целенаправленно управлять как стоимостью, так и структурой капитала предприятия.

## СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Банк, В.Р. Финансовый менеджмент: учебное пособие [Текст] / В.Р. Банк. – М.: ТК Велби, издательство Проспект, 2006. – 344 с.
2. Ковалев, А.И. Анализ финансового состояния предприятия [Текст] / А.И. Ковалев. – Изд. – 5-е, перераб. и доп. – М.: Центр экономики и маркетинга, 2009. – 256 с.
3. Ковалев, В.В. Введение в финансовый менеджмент [Текст] / В.В. Ковалев. - М.: Финансы и статистика, 2005. – 768 с.

**Степаненко Елена Ивановна**

Российский государственный аграрный заочный университет, г. Балашиха

143900, Московская обл., г. Балашиха, ул. Ю.Фучика, д. 1

Доктор экономических наук, профессор кафедры «Бухгалтерский учет»

Тел.: (495) 521-55-05

E-mail: stepanenkoel5455@yandex.ru

---

E.I. STEPANENKO

## LEVERAGE AND ITS ROLE IN THE FINANCIAL MANAGEMENT

*Profit is the most simple and at the same time the most difficult economic category. She got a new meaning in today's economic development, the formation of a real independence of business entities. As the main driving force of the market economy, it is in the interest of the state, owners and staff of the enterprise. Therefore, one of the pressing problems of the present stage is the mastery of managers and financial managers of the modern methods of efficient management of the formation of profit in the process of production, investment and financial activity. Its effective management involves the formation of profits to build an enterprise the relevant organizational and methodological support systems of governance, knowledge of the basic mechanisms of the formation of profit, use of modern methods of analysis and planning. One of the main mechanisms for achieving this target is financial leverage.*

**Key words:** earnings, leverage, profitability.

### BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)

1. Bank, V.R. Finansovyj menedzhment: uchebnoe posobie [Tekst] / V.R. Bank. – M.: TK Velbi, izdatel'stvo Prospekt, 2006. – 344 s.
2. Kovalev, A.I. Analiz finansovogo sostojanija predpriyatija [Tekst] / A.I. Kovalev. – Izd. – 5-e, pererab. i dop. – M.: Centr jekonomiki i marketinga, 2009. – 256 s.
3. Kovalev, V.V. Vvedenie v finansovyj menedzhment [Tekst] / V.V. Kovalev. - M.: Finansy i statistika, 2005. – 768 s.

**Stepanenko Elena Ivanovna**

Russian State Agrarian Correspondence University, Balashikha

143900, Moscow region, Balashikha, str. J. Fucik, 1

Doctor of Economic Sciences, Professor Department of «Accounting»

Numb.: (495) 521-55-05

E-mail: stepanenkoel5455@yandex.ru

## АНАЛИТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ЗАТРАТОЕМКОСТИ ЭКОЛОГИЧЕСКИ ЧИСТОЙ ПРОДУКЦИИ В АПК

*В статье рассматриваются особенности формирования затратного механизма, связанного с управлением затратами при производстве экологически чистой продукции. Показаны возможности директ-костинга в учете факторов природоохранного характера.*

**Ключевые слова:** экологические затраты, предельные издержки, экологически безопасная продукция, безубыточность.

Исследования, связанные с характеристикой природоохранных затрат, относятся к одним из центральных вопросов экологического анализа.

Российская учетно-аналитическая наука трансформируется в сторону современных требований по линии МСФО и СААР. Принципиально важное значение имеют классификация экологических издержек с учетом последних требований, выделение внутренних и внешних издержек (или, как это принято в США деление на частные и общественные издержки). Внешние (общественные) издержки, по сути, обусловлены, так называемыми, внешними экстерналиями, в соответствии с которыми у общества в целом и на отдельных предприятиях возникает множество осложнений экологического характера, но возмещение которых в силу различных причин объективного и субъективного характера не могут быть возмещены хозяйствующими субъектами, по крайней мере, в настоящее время, а, следовательно, прямо не влияют на финансовое положение предприятия.

Внутренние (частные) издержки оказывают непосредственное воздействие на финансовое положение предприятия, нередко являясь составной частью расходов. К ним, в частности, относятся:

- издержки по изучению и освоению территорий, где планируется добыча, эксплуатация природных ресурсов;
- затраты по функционированию природоохранных инфраструктур;
- потенциально неявные издержки, обусловленные регулированием средозащитных систем (мониторинг, налоги);
- послеэксплуатационные издержки (вывод из эксплуатации, топографическая съемка), а также расходы, связанные с проведением экологического аудита, составление экологической отчетности различных научно-исследовательских и изыскательских работ, ландшафтных улучшений и т.д.;
- издержки условного характера, включающие в себя пени, штрафы, возмещение нанесенного природной среде ущерба, затраты по созданию компании.

На первом этапе анализа экологических издержек очень важно раскрыть их структуру с точки зрения различных классификационных признаков в зависимости от поставленных пользователем конкретных аналитических выкладок и задач.

Одной из важнейших особенностей анализа текущих природоохранных затрат является оценка их зависимости от изменения объема производства. Несмотря на то, что данный вид затрат относится к накладным (косвенным) расходам, внутренняя структура последних представляется более сложной. В этой связи следует отметить, что основные затраты, чаще выступают в виде прямых, а накладные – косвенных, и по методологии принятой в Российской Федерации, они представляют собой разные виды затрат. Когда мы говорим о классификации затрат, нельзя не отметить особенности западного учета в котором под основными затратами понимают величину прямых затрат, а под накладными – сумму косвенных. В зависимости от способов отнесения затрат на себестоимость продукции они могут быть прямыми и косвенными. Такой подход позволяет в процессе анализа

средозащитных затрат использовать элементы директ-костинга. Кроме структурной оценки поведения затрат – это дает возможность решить две задачи:

- ✓ дать анализ влияния экологических затрат на критическую точку рентабельности продаж продукции, при изготовлении которой имели место процессы природопользования;
- ✓ выполнить аналитические прогнозные расчеты по определению цены на экологически более безопасную продукцию.

Возможность решения данных задач связана с делением текущих экологических затрат на условно-переменные и условно-постоянные. В настоящее время в действующей практике существует два метода деления затрат: аналитический и статистический. Метод аналитический допускает возможность погрешности за счет условности расчета вариаторов и помогает определить только общую тенденцию поведения затрат. Наиболее точные результаты для применения таких расчетов следует ожидать от метода математической статистики. К статистическим методам дифференциации общей суммы затрат относятся несколько методов: метод линейной максимальной точки (метод мини-макси), метод наименьших квадратов и др.

Следует отметить, что любое распределение связано с усердностью расчетов, необходимостью округления полученных данных, риском ошибки в выборе базы распределения, что не в последнюю очередь связано с тенденцией роста.

В составную часть косвенных экономических затрат частично входят переменные, прогрессирующие и регрессирующие затраты. Исходя из этого часть данных затрат следует выделить из общей суммы экологических косвенных затрат с помощью вариаторов и отнести их к переменным затратам.

Важным аспектом в хозяйственном развитии считается тип природопользования: устойчивое и природосберегающее или неустойчивое и природоразрушающее. Система управления затратами «директ-костинг» позволяет идентифицировать тип природопользования с точки зрения прогрессивности их использования в отдельных хозяйствах.

При полноценном использовании директ-костинга необходимо переменные затраты увязывать с темпами роста производства. Исходя из этого данные затраты можно подразделить на пропорциональные, прогрессивные и регрессионные. Для повышения точности расчетов и деления затрат на постоянные и переменные, можно воспользоваться рядом специфических методов: статистического построения смежного уровня, графическим, высшей и низшей точки выхода продукции и т.д.

В таком случае, чрезвычайно важное значение, имеет отнесение средозащитных затрат к той или иной классификационной группе. Но, сделать это достаточно сложно, и прежде всего по двум причинам:

- из-за преимущественно комплексного характера;
- из-за необходимости использовать данные аналитического учета [2].

К природоохранным затратам переменного характера, зависящим от изменения производственной деятельности, следует отнести материальные ресурсы, используемые в средозащитных целях – энергия и топливо, заработная плата сдельного характера рабочих очистных объектов, сооружений или занятых проведением мероприятий. В свою очередь, дальнейшая их классификация связана с индивидуальными особенностями производственной деятельности конкретного предприятия. Постоянные затраты представлены амортизацией природоохранных основных фондов, оплатой труда управленческого персонала, выплатой банковских процентов.

Указанное деление можно произвести, используя следующую формулу:

$$K = \Delta Z \div \Delta g, \quad (1)$$

где  $K$  – коэффициент реагирования затрат на изменение объема производства;

$\Delta Z$  – изменение издержек за исследуемый период, %;

$\Delta g$  – изменение объема производства, %.

Отметим, что для постоянных расходов коэффициент реагирования затрат

соответствует единице.

В структуре природоохранных затрат отраслей растениеводства Ставропольского края преобладают затраты постоянного, пропорционального и дегрессивного характера. Данная ситуация показательна для предприятий, не допускающих деградиционных, разрушительных последствий природопользования или не имеющих для этого средств. В противном случае возникает необходимость в осуществлении рекультивационных работ, которые меняют характер затрат на прогрессивный и ведут к значительному увеличению себестоимости продукции.

Для повышения рентабельности работы предприятия и снижения себестоимости продукции необходимо, чтобы темпы снижения дегрессивных расходов превышали темп роста прогрессивных и пропорциональных расходов. При разработке данных решений, необходимых для увеличения дохода, можно использовать состояние прогнозируемой величины предельных издержек и предельного дохода. Предельный доход – это прирост выручки от реализации на единицу прироста объема продукции. Следовательно предельные издержки будут равны приросту затрат на производство продукции, пришедшему на единицу прироста продукции. При достижении максимальной прибыли необходимо, чтобы критическая цена реализации обеспечила равенство предельного дохода и предельных издержек, что позволяет использовать следующее выражение:

$$P = (Z_{пост} \div g) + Z_{перем}, \quad (2)$$

где P – цена реализации продукции;

g – объем реализации продукции;

$Z_{пост}/g$  и  $Z_{перем}$  – соответственно постоянные и переменные издержки производства в расчете на единицу продукции.

Если имеются данные о соотношении маржинального дохода и выручки, то можно рассчитать минимальную цену изделия:

$$P = Z_{перем} / (1 - d/p), \quad (3)$$

В условиях рыночных отношений экономическая выживаемость предприятия связана с возможностью усиления ее конкурентоспособности на основе улучшения потребительских качеств и увеличения сбыта готовой продукции. Данное улучшение зависит от уровня экологической чистоты продукции. Улучшение экологических параметров связано с ростом себестоимости продукции из-за уменьшения ее выхода в результате отказа от традиционных технологий. В данном случае, необходимо оценить, в какой мере рост цены на экологически безопасную продукцию позволяет компенсировать увеличение издержек производства [5].

Многолетние и достаточно глубокие исследования применения экологически безопасных технологий в промышленности и сельском хозяйстве показали, что в этом случае себестоимость единицы возрастает на 30-40%. Исходя из этого, для сохранения сложившегося уровня рентабельности необходимо повысить уровень цены в этой же пропорции. Естественно, что повсеместный переход к экологически чистой продукции при таких условиях представляется невозможным. Реальным здесь представляется лишь формирование определенного сегмента рынка. При этом необходимо наличие соответствующего спроса, который был бы увязан с ценовыми ограничениями на реализуемую продукцию. Иными словами, речь идет о специфических группах потребителей, доходы которых способны поддерживать на определенном уровне такой спрос. На готовность потребителей приобретать товар, в первую очередь, влияет уровень их образования и рекламно-пропагандистская кампания. Эффективность средств стимулирования должна учитывать этапы жизненного цикла товара.

На первом этапе продвижения товара на рынок наиболее целесообразно сформировать высокую степень осведомленности о качестве предлагаемой продукции. На последующих этапах требуется гораздо меньше побудительных мотивов. С нашей точки зрения, для стимулирования сбыта экологически чистой продукции в сложившихся социально-экономических условиях лучше использовать стратегию привлечения потребителей к товару, а не стратегию его агрессивного проталкивания.

На основе выборочного массива данных по сельскохозяйственным предприятиям строится комбинационная группа, отражающая зависимость между объемом внесения минеральных удобрений и пестицидов и некоторыми эколого-экономическими показателями. Группировка показывает наличие существенной зависимости между объемом применения искусственных стимуляторов продуктивности и удельным весом высококачественной продукции. Однако, сохранение продуктивности в АПК возможно при использовании экологически безопасных технологий, хотя они характеризуются более высокой затратаемкостью.

С нашей точки зрения, для практических расчетов эколого-экономической эффективности производства более целесообразно воспользоваться не самостоятельным обобщением производственных параметров, а многолетним банком данных в конкретном регионе. Например, рассматривая сельское хозяйство, отношения между количеством внесенных удобрений, пестицидов и минеральных удобрений и приростом выхода продукции, а также зависимости между их концентрацией в почве и концентрацией в первичной сельскохозяйственной продукции. Данного рода зависимость определяется в каждом конкретном случае [6].

В условиях полного исключения искусственных стимуляторов продуктивности критическую цену реализации по томатам на примере АО «Русь» можно получить, используя отчетные калькуляции о себестоимости производства центнера продукции, скорректированной на поправочные коэффициенты падения урожайности и изменения индекса затрат постоянного или переменного состава. В данном расчете будет присутствовать определенный элемент погрешности. Для более точного различия по уровню внесения удобрений площадях. Однако постатейная классификация затрат, наличие комплексных статей учета чрезвычайно сильно осложняют определение себестоимости единицы экологически чистой продукции, что в нынешней ситуации практически не наблюдается. В прогнозных целях здесь можно использовать преобразованную схему определения критической цены реализации при условии, что при применении минеральных удобрений и пестицидов величина постоянных расходов остается неизменной. Эта цена может быть представлена в виде формулы :

$$P=(Zc \div (Y_{\text{э}} \times S_{\text{э}})) + (Zv \times (1-y) \div (Y_{\text{э}} \times S_{\text{э}})), \quad (4)$$

где P – критическая цена;

Zc – постоянные издержки;

Y<sub>э</sub> – урожайность без использования пестицидов и минеральных удобрений;

S<sub>э</sub> – площадь под экологически чистой продукцией;

Zv – переменные издержки;

y – удельный вес затрат на минеральные удобрения и пестициды за исследуемый период.

Исходя из выше приведенной формулы, можно ввести прогнозный уровень критической цены реализации в разрезе конкретных сельскохозяйственных продуктов.

Применительно к производству экологически чистой продукции томатов в АО «Русь» уровень критической цены реализации по итогам года может составить:

$$P=(860000 \div (22 \times 100)) + (8140000 \times (1-0,21) \div (22 \times 100))=29,2 \text{ руб./кг.}$$

Критический уровень безубыточности с использованием искусственных стимуляторов продуктивности составила 26,1 руб./кг., т.е. был меньше на 10,62%. Можно отметить, что практически полное отсутствие агрохимических средств не привело к очень значительному росту порога убыточности. Одна из причин состоит в том, что в почвенном покрове за предыдущие годы был накоплен достаточно большой запас питательных элементов. Косвенным подтверждением этого может служить уровень концентрации вредных элементов, что позволяет отнести продукцию лишь к третьему классу экологической чистоты. Переход же к более высоким экологическим параметрам требует увеличения временного промежутка неиспользования минеральных удобрений и пестицидов. В свою очередь, это приведет к дальнейшему падению урожайности [7].

В целом же эколого-экономической сбалансированности тип природопользования ведет к сохранению окружающей среды, стабильному развитию производства экологически чистой продукции, и устойчивому развитию той или иной сферы производственной деятельности.

### СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21.11.96 № 129 [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://mvf.klerk.ru/zakon/129fz.htm>
2. Барнгольц, С.Б. Методология экономического анализа деятельности хозяйствующего субъекта: учеб. пособие [Текст] / С.Б. Барнгольц, М.В. Мельник. – М.: Финансы и статистика, 2003.
3. Куттер, М.И. Теория и принципы бухгалтерского учета [Текст] / М.И. Куттер. – М.: Финансы и статистика, 2000.
4. Нилдз, Б. Принципы бухгалтерского учета [Текст] / Б. Нилдз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл. – М.: Финансы и статистика, 1993.
5. Соловьева, О.В. Зарубежные стандарты учета и отчетности [Текст] / О.В. Соловьева. – М.: Аналитика-Пресс, 1998.
6. Латыпова, О.В. Эколого-экономический анализ [Текст] / О.В. Латыпова//Аудит и финансовый анализ. 2004. - № 2.
7. Экономическая эффективность развития России [Текст] / под ред. К.В. Попенова. – М.: «Темс», 2007.

#### **Руденко Виктория Сергеевна**

ГОУ ВПО «Ставропольский государственный университет»  
355000 г. Ставрополь, ул. Пушкина, 1  
Аспирант кафедры «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»  
Тел.: (8652) 35-62-66  
E-mail: [buhuchet-sgu@yandex.ru](mailto:buhuchet-sgu@yandex.ru)

#### **Журба Ольга Валерьевна**

ГОУ ВПО «Ставропольский государственный университет»  
355000 г. Ставрополь, ул. Пушкина, 1  
Аспирант кафедры «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»  
Тел.: (8652) 35-62-66  
E-mail: [buhuchet-sgu@yandex.ru](mailto:buhuchet-sgu@yandex.ru)

---

V.S. RUDENKO, O.V. ZHURBA

## ANALYTICAL ASPECTS OF THE INPUT INTENSITIES OF ENVIRONMENTALLY FRIENDLY PRODUCTS IN THE AGRIBUSINESS

*In article features of formation *замратного* the mechanism connected with management by expenses by manufacture of non-polluting production are considered. Possibilities *direkt-kostinga* in the account of factors of nature protection character is shown.*

**Key words:** *ecological expenses, limiting costs, ecologically safe production, break-even.*

### BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)

1. Federal'nyj zakon «O buhgalterskom uchete» ot 21.11.96 № 129 [Jelektronnyj resurs] / Rezhim dostupa: <http://mvf.klerk.ru/zakon/129fz.htm>
2. Barggol'c, S.B. Metodologija jekonomicheskogo analiza dejatel'nosti hozjajstvujuwego sub#ekta: ucheb. posobie [Tekst] / S.B. Barggol'c, M.V. Mel'nik. – M.: Finansy i statistika, 2003.
3. Kutter, M.I. Teorija i principy buhgalterskogo ucheta [Tekst] / M.I. Kutter. – M.: Finansy i statistika, 2000.
4. Nildz, B. Principy buhgalterskogo ucheta [Tekst] / B. Nildz, H. Anderson, D. Koldujell. – M.: Finansy i statistika, 1993.
5. Solov'eva, O.V. Zarubezhnye standarty ucheta i otchetnosti [Tekst] / O.V. Solov'eva. – M.: Analitika-Press, 1998.
6. Latypova, O.V. Jekologo-jekonomicheskij analiz [Tekst] / O.V. Latypova//Audit i finansovyj analiz. 2004. - № 2.
7. Jekonomicheskaja jeffektivnost' razvitija Rossii [Tekst] / pod red. K.V. Popenova. – M.: «Teis», 2007.

#### **Rudenko Victoria Sergeevna**

Stavropol State University  
355000 Stavropol, Pushkin's street, 1  
Postgraduate student of Department «Accounting, the analysis and audit»  
Numb.: (8652) 35-62-66  
E-mail: [buhuchet-sgu.@yandex.ru](mailto:buhuchet-sgu.@yandex.ru)

#### **Zhurba Olga Valerevna**

Stavropol State University  
355000 Stavropol, Pushkin's street, 1  
Postgraduate student of Department «Accounting, the analysis and audit»  
Numb.: (8652) 35-62-66  
E-mail: [buhuchet-sgu.@yandex.ru](mailto:buhuchet-sgu.@yandex.ru)

*Адрес учредителя журнала:*

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего профессионального образования «Государственный университет - учебно-научно-производственный комплекс»  
302020, г. Орел, Наугорское шоссе, 29  
Тел.: (4862) 42-00-24  
Факс: (4862) 41-66-84  
www.gu-unpk.ru  
E-mail: unpk@ostu.ru

*Адрес редакции:*

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего профессионального образования «Государственный университет - учебно-научно-производственный комплекс»  
302020, г. Орел, Наугорское шоссе, 40  
Тел./факс: (4862) 41-98-60  
www.gu-unpk.ru  
E-mail: LVP\_134@mail.ru

Корректор, компьютерная верстка  
Е.Г. Дедкова

Подписано в печать 1.09.2011 г.  
Формат 70x108 1/16. Усл. печ. л. 7.  
Тираж 1000 экз.  
Заказ № \_\_\_\_\_

Отпечатано с готового оригинал-макета на полиграфической базе  
ФГОУ ВПО «Госуниверситет - УНПК»  
302030, г. Орел, ул. Московская, 65

**Уважаемые авторы!**  
**Просим Вас ознакомиться с основными требованиями к оформлению научных статей.**

- Объем материала, предлагаемого к публикации, измеряется страницами текста на листах формата А4 и содержит от 3 до 7 страниц; все страницы рукописи должны иметь сплошную нумерацию.
- Статья предоставляется в 1 экземпляре на бумажном носителе и в электронном виде (по электронной почте или на любом электронном носителе).
- В одном сборнике может быть опубликована только **одна статья одного** автора, включая соавторство.
- Статьи должны быть набраны шрифтом Times New Roman, размер 12 pt с одинарным интервалом, текст выравнивается по ширине; абзацный отступ – 1,25 см, правое поле – 2 см, левое поле – 2 см, поля внизу и сверху – 2 см.
- Название статьи, а также фамилии и инициалы авторов обязательно дублируются на английском языке.
- К статье прилагается перечень ключевых слов на русском и английском языке.
- Сведения об авторах приводятся в такой последовательности: Фамилия, имя, отчество; учреждение или организация, ученая степень, ученое звание, должность, адрес, телефон, электронная почта.
- В тексте статьи желательно:
  - не применять обороты разговорной речи, техницизмы, профессионализмы;
  - не применять для одного и того же понятия различные научно-технические термины, близкие по смыслу (синонимы), а также иностранные слова и термины при наличии равнозначных слов и терминов в русском языке;
  - не применять произвольные словообразования;
  - не применять сокращения слов, кроме установленных правилами русской орфографии, соответствующими государственными стандартами.
- Сокращения и аббревиатуры должны расшифровываться по месту первого упоминания (вхождения) в тексте статьи.
- **Формулы** следует набирать в редакторе формул Microsoft Equation 3.0. **Формулы, внедренные как изображение, не допускаются!**
- **Рисунки** и другие иллюстрации (чертежи, графики, схемы, диаграммы, фотоснимки) следует располагать непосредственно после текста, в котором они упоминаются впервые.
- Подписи к рисункам (полужирный шрифт курсивного начертания 10 pt) выравнивают по центру страницы, в конце подписи точка не ставится:

*Рисунок 1 – Текст подписи*

С полной версией требований к оформлению научных статей Вы можете ознакомиться на сайте [www.gu-unprk.ru](http://www.gu-unprk.ru).

*Плата с аспирантов за опубликование статей не взимается.*