

Учет

и статистика

№1 [21], 2011

Научно- практический журнал.
Издается с 2003 года
Периодичность 4 номера в год
ISSN 1994-0874
№ 1 (21), 2011

Журнал зарегистрирован Федеральной службой по надзору за
соблюдением законодательства в сфере массовых коммуникаций и
охране культурного наследования. Свидетельство ПИ № ФС 77-26807
Подписной индекс 41965 в каталоге. «Пресса России».

Журнал включен в Перечень российских рецензируемых научных
журналов, в которых должны быть опубликованы основные научные
результаты диссертаций на соискание ученых степеней доктора
и кандидата наук

Редакционная коллегия:
Н.Т. Лабынцев
(главный редактор),
Н.П. Маслова
(заместитель главного редактора),
Л.В. Гончарова
(ответственный секретарь),
Л.Н. Усенко, А.Н. Кизилов,
Л.И. Ниворожкина,
М.В. Мельник, М.И. Зарова, М.И. Куттер
Редакция 2011 года (word, 423 КБ, редакция 25.05.11)

Редактирование и корректура:
Грузинская Т.А., Шимко О.Н.
Верстка и макетирование:
Тихонова Ю.В.

Отдел редакции рецензируемых научных журналов,
рекомендованных ВАК
344002, г. Ростов-на-Дону,
ул. Б. Садовая, 69
РГЭУ (РИНХ), к. 653
Тел.: (863) 2664-234
e-mail: juliav8@rambler.ru

Изд.№-----Подписано к печати 1.04.2011г. Объем 17,6 уч.- изд.л.
17,6 усл. печ. л
Бумага офсетная. Печать цифровая. Формат 60* 84/8. Гарнитура « Times»
Заказ №---. Тираж 1000 экз. Отпечатано в типографии РИЦ
РГЭУ (РИНХ)344002, Ростов -на- Дону, Б. Садовая,69
Тел.(863) 237-02-58

Адрес редакции журнала:
344002, Ростов-на-Дону,
Б. Садовая, 69, к.414 а.
Тел.(863) 240-57-29, 237-02-66

© «Учет и статистика», № 1 (21), 2011.

СОДЕРЖАНИЕ

РАЗДЕЛ 1. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ: ПРОБЛЕМЫ И ИХ РЕШЕНИЯ

<i>Шароватова Е.А.</i> Типология сущности управленческого учета.....	5
<i>Паращенко А.Н.</i> Классификация транзакционных издержек в управленческом учете.....	11
<i>Ушаков А. А.</i> Совершенствование бюджетного учета государственных расходов.....	15
<i>Бурова Е. Г.</i> Организация учёта операций в иностранной валюте и пути его совершенствования	21
<i>Евстафьева Е.М.</i> Методические подходы к формированию управленческого учета собственного капитала коммерческой организации.....	23
<i>Ткаченко И.Ю., Гетманова Е.В.</i> Особенности учетной политики строительной (подрядной) организации.....	30
<i>Меликов Ю.И.</i> Расчетные отношения, их содержание, структура и эффективность.....	36
<i>Удалова З.В.</i> Разработка концепции формирования учетно-аналитического обеспечения управления сельскохозяйственными организациями.....	44
<i>Криничная Е.П.</i> Развитие методики учета биологических активов в РФ на основе зарубежного опыта.....	50
<i>Тодорова О.И., Пальчикова А.С.</i> Анализ основных изменений в формах бухгалтерской отчетности в соответствии с приказами Министерства Финансов РФ «О формах бухгалтерской отчетности» от 02.07. 2010 №66.....	58

РАЗДЕЛ 2. АКТУАЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ АУДИТА

<i>Хахонова Н.Н., Хахонова И.И.</i> Концептуальные аспекты модели поведения аудитора и аудиторской организации, предусмотренной Кодексом этики аудиторов.....	66
<i>Емельянова И.В.</i> Аудит стратегии развития предприятия.....	74

РАЗДЕЛ 3. СОВРЕМЕННЫЕ ПРОБЛЕМЫ УПРАВЛЕНИЯ, АНАЛИЗА И СТАТИСТИКИ

Щипанов Э.Ю.

Проблемы статистической интерпретации «нормальных» условий производства
в модели рикардианской ренты.....79

Рулинская А.Г.

Статистико-экономический анализ состояния и развития продовольственного рынка.....85

Добролежа Е.В.

Модельный инструментарий оценки ресурсного взаимодействия субъектов
региональной экономики.....91

Пожидаетева С.В.

Обоснование управленческих решений по взаимодействию малых,
средних и крупных предприятий.....98

Губин И.В.

Проблемы развития локальных рынков Южного Федерального Округа.....105

Вазарханов И.С.

Меры финансового оздоровления предприятия по результатам антикризисного
налогового мониторинга.....112

АННОТАЦИИ СТАТЕЙ ПОМЕЩЕННЫЕ В ЖУРНАЛЕ.....119

НАШИ АВТОРЫ135

НАУЧНАЯ ЖИЗНЬ УЧЕТНО-ЭКОНОМИЧЕСКОГО ФАКУЛЬТЕТА.....138

НАШИ НОВЫЕ ИЗДАНИЯ.....140

Е.А. Шароватова

ТИПОЛОГИЯ СУЩНОСТИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

Происходящие в России процессы экономических и социальных преобразований не могли не разрушить централизованную систему планового управления экономикой. В отношении достижений научно-технического прогресса и использования его результатов в период советской эпохи реакция была однозначной: резкое сокращение финансирования научных исследований, нарушение устойчивых связей науки и производства, снижение инновационной активности.

Однако в условиях рыночной системы и конкуренции среди отечественных производителей результатом такого распада стал поиск и создание новых продуктивных управленческих технологий, которые, в свою очередь, стали источником развития динамичной инновационной экономики. Даже кризис, начавшийся в 2008г., наглядно показал, что изменения, происходящие в управлении экономикой, носят диалектический характер. Новое в управлении, востребованное именно в это время, согласно законам диалектики, выступает источником развития инструментов управления. Исследования Российского института директоров подтверждают определенную позитивность кризиса в диалектике управления.

«До кризиса в подходе большого числа компаний к корпоративному управлению был силен уклон лишь на формальное соблюдение основных требований законодательства и передовых стандартов в этой области, которые выдвигались требованиями бирж, потенциальных инвесторов и представляющих их интересы организаций.

Однако с наступлением кризиса и проявлением всех его характерных особенностей корпоративное управление как внешний атрибут инвестиционной привлекательности компании уже не дает прежнего эффекта. Инвесторы, помимо снижения своей активности в целом, еще становятся более осмотрительными и внимательными к таким вопросам, как функционирование системы внутреннего контроля и управления рисками, реальное (а не формальное) выполнение задач управления компанией и контроля работы ее менеджеров»¹.

В результате рыночной экономики приемы управления сопровождались появлением новых инструментов на этапе планирования, учета, контроля и даже новой терминологией в отношении сущности этих приемов. Не явилась исключением в этом отношении учетная терминология.

Среди экономистов отсутствует единое мнение о сущности, предназначении и целях управленческого учета, а также его взаимосвязи с иными подсистемами управления. Это не может не сказаться на скорости адаптации управленческого учета в практике отечественных предприятий.

В рамках этой проблемы систематизации приемов учета для целей управления требуют глубокого рассмотрения сущности и предназначения управленческого учета в современной экономике. По публикациям, докладам

¹ Берлин А.Д., Вербицкий В.К., Гуляев К.А. Диалектика корпоративного управления: что изменилось в связи с кризисом? // Акционерное общество: вопросы корпоративного управления, октябрь, №10 (77), 2010, стр.5

ведущих ученых-экономистов можно сделать вывод о необходимости рассмотрения экономической значимости этого направления с точки зрения стремления предприятий к инновациям.

Кроме того, потребность в инновационном подходе к рассмотрению сущности управленческого учета стимулировала бы его применение в научно-практическом аспекте, а типология сущности в динамике позволит достаточно ярко обозначить управленческие возможности учетной науки и ее взаимосвязь с другими подсистемами управления.

Наконец, более всего указанная потребность связана с несовершенством рассматриваемой учетно - управленческой системы. Это объясняется тем, что сколь быстро меняются производственно-экономические отношения, столь быстро трансформируются способы формирования учетной информации. Однако такая взаимосвязь спроса и предложения приводит к развитию приемов и способов ведения учета. В результате на положительную динамику развития учетной науки влияет, с одной стороны, спрос на нововведения со стороны учета, с другой – предложение результатов самого учета.

Согласно мнению многих экспертов, прежде чем формировать общую концепцию сущности того или иного объекта, необходимо провести так называемый аудит сущности этой категории во временной динамике.

Характеристика сущности управленческого учета достаточно массово освещается в профессиональной литературе. Если рассматривать этот процесс в динамике, то его можно разделить на два этапа.

Первый этап (с начала перестройки до конца XX века) характеризуется описанием сущности управленческого учета как прикладной учетной концепции, основанной на применении совокупности контрольных процедур.

Это вполне своевременно на фоне поиска новых учетных инструментов во многом еще регламентной бухгалтерии. Так, авторы Николаева О. и Шишкова Т. выделили новое учетное направление, указывая, что в условиях, когда «Россия в настоящее время находится на пути строительства рыночных отношений.... Управленческий учет охватывает все виды учетной информации для внутреннего использования на всех уровнях управления предприятием»² (стр.31). В тот же период начала преобразований управленческий учет по праву занял учетную позицию в трудах Вандер Вила Р и Паля В.Ф., утверждавших, что управленческий учет является составной частью информационной системы предприятия (стр.17).

Видный экономист Шеремет А.Д. также позиционирует управленческий учет как «подсистему бухгалтерского учета, которая в рамках одной организации обеспечивает ее управленческий аппарат информацией, используемой для планирования, собственно управления и контроля за деятельностью организации»³ (стр.17). Карпова Т.П. также акцентирует внимание на учетном аспекте исследуемой категории, утверждая, что «Становление управленческого учета произошло на базе калькуляционного учета, поэтому основное его содержание составляет учет затрат на производство будущих и прошлых периодов в различных классификационных аспектах»⁴ (стр.28).

Таким образом, в переходный период учет попал под прессинг противоречий между рыночной инфраструктурой и действовавшим десятилетия регламентным учетом. Сложившаяся

²Николаева О, Шишкова Т. Управленческий учет. М.: Учеб. пособие. – М.: Изд-во «УРСС», 1997. – 368 с.

³Шеремет А.Д. Управленческий учет. М.: ИД ФБК ПРЕСС, 2001, 510с.

⁴Т.П. Карпова. Управленческий учет. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 350с.

ситуация в некоторой степени порождала ограничения в отношении учетной науки как участника управления. В связи с чем на фоне возникших противоречий авторы искали новое предназначение учетной науки.

Инновационное развитие управленческий учет получил на втором этапе, в постперестроечное время, когда стала востребована не только свобода бизнеса и коммерции, но и появилась свобода от сложившихся стереотипов в отношении института методологии учета.

Таким образом, характеристика указанной категории выделила социально-экономический, управленческо-организационный и чисто технологический типы нововведений. При этом если говорить о сферах общественной жизни, то вряд ли можно назвать хотя бы одну из областей человеческой активности, где проблемы инноваций не являлись бы актуальными. Не исключением в этом плане является и сфера управления экономическими субъектами, включая учетный механизм. Процесс инноваций в этой сфере хоть и может быть задан, ни при каких обстоятельствах не может быть формализован, а ход его протекания не может быть исчерпывающе прогнозируем и предсказуем. Основная задача на пути к инновациям – это расширение возможностей управления на основе инновационно-ориентированных приемов в сфере управления экономикой (в том числе и микроэкономикой).

При этом сложность текущей ситуации состоит в том, что часть предприятий, будучи финансовыми донорами для других, диктуют им свою идеологию управления, не заботясь о территориальных различиях, необходимости социально-экономического развития целых корпораций, состояния внешних и внутренних рынков спроса на рабочую силу и пр. Это порождает определенную цикличность в развитии учетной науки. И в этом есть свой «плюс»:

именно депрессивные отрасли или корпорации, и даже предприятия, тяготеют к инновационной деятельности, в том числе в системе управления и учета. И, напротив, в тех регионах, где прежняя структура производства способна давать стабильный доход и тем самым создавать условия экономической и политической стабильности, склонность к инновационным приемам управления будет намного ниже.

В результате статус учета для целей управления становится зависимым от инновационной деятельности, а аналитичность учета строится в зависимости от задач планирования, контроля, анализа и мотивации но опять же в условиях инновационных технологий. Если инновация ориентирована на экономическую выгоду, а ее появление может принести добавочный доход, то инновацию как явление необходимо рассматривать неразрывно с инновационной трансформаций учетного процесса. Чем более качественный уровень инновационного процесса, тем тождествен ему должен быть уровень бухгалтерского учета.

Инновационная идеология обязывает предприятия изыскивать учетные формы адаптации к изменяющимся условиям внешней среды. При этом нельзя отрицать эмпирическую зависимость – чем большую прибыль от нововведения рассчитывает получить в будущем организация, тем к большим затратам она должна быть готова в настоящем. Затраты на управленческий учет требуют серьезных вложений в программное обеспечение, в подготовку кадров, в средства защиты экономической информации.

Таким образом, одним из приемов инновационного подхода к управлению экономическими субъектами в большей или меньшей степени является учет, отвечающий управленческим интересам инновационной технологии производства. И это уже прослеживается

ся на уровне характеристики сущности управленческого учета рядом авторов в постперестроечное время. Так, Ивашкевич В.Б. отождествляет управленческий учет с решением проблем управления, настаивая на «формировании информации для оперативного управления предприятием»⁵. С.А. Николаева еще более наглядно представляет управленческий учет как систему «управления предприятием, которая интегрирует в себе... различные методы управления и подчиняет их достижению единой цели»⁶.

Наличие мощного потенциала учета в новой экономической формации подтверждается мнением А. Яруговой, которая отмечает, что «цель современного бухгалтерского учета можно определить как информационное моделирование процессов управления хозяйственными благами»⁷. Достаточно четкой и прозрачной представляется сущность данного направления как дополнительная функция системы управления в работах еще ряда авторов.

В результате управленческий учет начинает позиционироваться как точечный механизм управления информационным пространством. Выделение управленческого учета в самостоятельную категорию означает не появление самостоятельной учетной отрасли, а лишь расширение возможностей традиционной бухгалтерии или практические последствия применения учета как такового. Применение же термина «управленческий учет» лишь упрощает доведение этого смысла до любого оппонента.

⁵ Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: учебник для вузов. - М.: Экономистъ, 2003.- с.98.

⁶ Николаева О, Шишкова Т. Управленческий учет. М.: Учеб. пособие. – М.: Изд-во «УРСС», 1997. – 368 с.

⁷ Яругова А. Управленческий учет (management accounting): опыт экономики развитых стран: пер. с польск./ Предисловие Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 2001.-с46

Однако в настоящее время назревает третий этап развития управленческого учета, так как содержание нагрузки на него в современных условиях начинает меняться. Энтузиазм по отношению к нему постепенно заменяется поиском более совершенных инструментов для решения задач, ранее относившихся к области управленческого учета. На Западе еще в 2005г. появилось мнение о кризисе управленческого учета, о чем заявил глава одной из престижных профессиональных ассоциаций в области управленческого учета Institute of Management Accounting (IMA). «Этот кризис не очень заметен из-за существующей инерции. Исследования IMA/Ernst&Young Survey of Management Accounting показывают, что управленческий учет все еще рассматривается как стратегически важный элемент системы принятия решений и контроля. Несмотря на это, инновационных решений в этой области становится все меньше. Да и готовность руководства компаний вкладывать деньги в постановку управленческого учета снижается»⁸.

Сложившаяся ситуация в меньшей степени связана с отсутствием интереса к управлению бизнесом на уровне предприятия. Скорее, наоборот, в погоне за оперативной управленческой информацией интерес со стороны менеджеров стал охватывать не только учетную службу, но и все подразделения предприятия, несущие информационную нагрузку. Это объясняется тем, что управленческий учет стал распространяться на всю инфраструктуру современного предприятия. Нельзя всю ответственность за подготовку информационной поддержки сложных вопросов возложить на учетных работников, пусть даже имеющих опыт аналитической работы.

⁸ Д. Пинтус. Репозиционирование управленческого учета. //Консультант, февраль 2005г., №3

Вышеуказанная объемность управленческой информации, которая в той или иной мере отражается в учетном пространстве, связана с постоянным поиском объективной себестоимости объектов продажи или поиском альтернативных издержек в отношении «узких мест» на предприятии. Приемов управленческого учета уже не всегда достаточно в таком поиске. Объясняется это следующим.

В условиях инновационной технологии все меньшая и меньшая часть издержек напрямую связана с производством того или иного продукта. Прямая себестоимость рождается лишь в ходе первичной обработки продукта в основном операционном цикле. Далее наступает очередь процессов в виде вспомогательных операций, таких как: логистика, маркетинг, управление и пр. При этом классическая система управленческого учета в большей степени ориентирована на учет и управление основным производством. Однако чем сильнее конкуренция, тем большее значение приобретают вспомогательные элементы цепочки создания стоимости.

Косвенные затраты, сопутствующие прямым издержкам, с трудом поддаются распределению между основными видами продукции. В связи с этим возникает проблема получения информации и критериев оценки ее объективности в отношении зависимых величин. В качестве зависимых величин производимая продукция уже не выступает, но это могут быть техпроцессы, места возникновения издержек, сегменты деятельности. В отношении них можно выделить три основных процесса, которые традиционно относят к управленческому учету: контроль, калькуляцию стоимости и отчетность. Задача управленческого учета заключается в создании оптимальной системы сбора, анализа и представления управленческих данных, альтернативных системе сбора информации в рамках управлен-

ческого учета. Из традиционных приемов управленческого учета остаются только жизненно необходимые: документация, система счетов и двойной записи (при необходимости постоянного получения оборотных ведомостей), калькуляция, оценка активов и обязательств.

В результате оказалось, что мало иметь подробный отчет по итогам производственного учета о затратах каждого подразделения или о доле его вклада в общую прибыль предприятия. Необходимо владеть взаимосвязанными бизнес-процессами по компании в целом, финансовыми потоками в отношении всех участников воспроизводственной деятельности, иметь представление о направлениях капитализации прибыли во взаимосвязи с ответственностью за эти операции и пр.

Кроме того, стремление к безопасности в отношении рискового бизнеса привело к перемещению центра тяжести в управленческой работе с учетного этапа на этап прогнозирования рискованных операций. Стал востребованным весь набор приемов и способов бюджетного процесса, которому сегодня уделяется серьезное внимание участниками управления. Управленческий учет при этом стал зеркальным отображением тех целей, которые в качестве бюджетных ориентиров были определены на этапе планирования. В итоге структура бюджетирования (в виде структуры бюджетов компании) диктует сегодня структуру управленческого учета. Это означает, что в качестве объектов управленческого учета должны стать те объекты, по которым сформированы бюджетные показатели до начала планируемого периода. В качестве таковых объектов могут выступать носители затрат в виде выпускаемой продукции (работ, услуг), структурные подразделения в соответствии с управленческой структурой предприятия или центры ответст-

венности в виде конкретных издержек, закрепленных за руководителями с учетом их функциональных обязанностей. В зависимости от того, какая аналитическая информация потребуется для их составления, будет сформирована структурность управленческой бухгалтерии.

На расширение структурности учетной информации, выходящей за пределы бухгалтерского учета, влияет расширение требований главных менеджеров предприятия. Например, потребность в получении не только стоимостных характеристик результативных показателей, но и их количественных параметров. В качестве таковых могут быть: количество продуктовых групп между регионами, количество реализованных товаров сбытовыми подразделениями, количество заказчиков на конкретные товары.

В результате расширения аналитических составляющих в ходе управления компанией становятся востребованными управленческие технологии, которые затрагивают все подразделения и бизнес-процессы и предполагает четкое распределение ответственности за выполнение поставленных управленческих задач.

Таким образом, проведенная систематизация сущностной характеристики управленческого учета во временной динамике позволила выделить платформу составляющих знаний, формализующих сущность учетной науки для целей управления, под названием «управленческий учет».

Первым этапом формализации сущности является выбор критериев, позволяющих создать требуемую характеристику исследуемой категории. Для этого проведен анализ существующих классификационных критериев.

Наиболее распространенным среди них при характеристике сущности управленческого учета выделен критерий функциональности, который опре-

деляется целями и задачами исследуемого направления. Первичность данного критерия объясняется тем, что именно цели и задачи определяют суть метода управленческого учета, который позволит перейти к остальным сущностным критериям.

Другой классификационный критерий, выделенный при характеристике сущности управленческого учета, критерий принципов, определяющих его метод.

Третьим критерием при формировании сущности управленческого учета выделен критерий результативности. Необходимость в получении конкретных результатов определяет цели учета (первый критерий сущности); цели рожают средства достижения этих целей через определенные принципы (второй критерий сущности), то есть прослеживается взаимосвязь всех трех критериев сущности.

Таким образом, используя три фактора платформы составляющих знаний, а именно: три группы критериев, можно дать объемную характеристику сущности управленческого учета. Ее составными частями являются:

1. Цели управленческого учета. Процесс накопления, обмена и передачи знаний от одного поколения экономистов к другому позволяет совершенствовать знания в отношении учета для целей управления. Проведенная ранее систематизация многих мнений о сущности управленческого учета во временной динамике позволила формализовать сущность учетной науки для целей управления. Так, целью управленческого учета является возможность предоставления на системной основе релевантной информации, способствующей осуществлять мониторинг экономических позиций предприятия.

2. Предмет управленческого учета. Предметом управленческого учета является любая деятельность предприятия, результат которой прямо или

косвенно участвует в создании прибыли этого предприятия.

3. **Объект** управленческого учета. Объектом управленческого учета являются показатели любого участника воспроизводственной деятельности экономического субъекта, которые прямо или косвенно участвуют в расчете финансовых результатов (прибыли или убытка) предприятия.

4. **Метод** управленческого учета. Методом управленческого учета является совокупность приемов и способов формирования количественной и качественной экономической информации на этапе планирования, учета, контроля, анализа и оценки этой информации.

На втором этапе формализации сущности управленческого учета, используя систематизированные критерии, можно построить модель этой сущности, наполнив ее конкретными инструментами. Современная экономическая теория уже давно опирается на элементы моделирования, которые позволяют описать взаимосвязи переменных составляющих в отношении объектов управления. В рамках этого навязчивая идея внутриэкономической теории, которая преследует субъекты управления, это идея равновесия экономической деятельности объекта управления, сопровождаемая стабильным получением прибыли. Своеобразным зеркалом отражения информации, способствующей такому равновесию, является информация управленческого учета.

Наконец, выстроив типовую модель сущности управленческого учета, **на третьем этапе** можно перейти к ее

заполнению, где каждый элемент наполняется конкретным содержанием. Результатом станет рациональный информационный поток при заданных информационных переменных, ориентированный на решение проблем управления. В свою очередь решение проблемы – это исходный материал для оценки действующего сценария модели управленческого учета.

Библиографический список

1. «Концепция инновационной политики Российской Федерации на 1998-2000 годы». Постановление Правительства РФ №832 от 24.07.98г.
2. Берлин А.Д., Вербицкий В.К., Гуляев К.А. Диалектика корпоративного управления: что изменилось в связи с кризисом? // Акционерное общество: вопросы корпоративного управления. , октябрь, №10 (77), 2010.
3. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: учебник для вузов. - М.: Экономистъ, 2003. - с.98.
4. Карпова Т.П. Управленческий учет. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 350с.
5. Николаева О.Е., Шишкова Т.В. Управленческий учет: Учеб. пособие. – М.: Изд-во «УРСС», 1997. – 368 с.
6. Пинтус Д. Репозиционирование управленческого учета. //Консультант, февраль 2005г., №3.
7. Шеремет А.Д. Управленческий учет. М.: ИД ФБК ПРЕСС, 2001, 510с.
8. Яругова А. Управленческий учет (management accounting): опыт экономики развитых стран: пер. с польск./ Предисловие Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 2001.-с46.

Паращенко А.Н.

КЛАССИФИКАЦИЯ ТРАНСАКЦИОННЫХ ИЗДЕРЖЕК В УПРАВЛЕНЧЕСКОМ УЧЕТЕ

Управление затратами – первоочередная задача, стоящая перед ме-

неджерами организации, от которой зависит её экономическое состояние. От

правильного и своевременного исчисления и обобщения информации о затратах зависит качество принимаемых управленческих решений. На отечественных предприятиях для решения проблем калькулирования себестоимости используют как традиционные методы: стандарт-кост, директ-кост, так и наиболее прогрессивные методы, такие как: ABC, АВМ-методы, кайзен – костинг, таргет – костинг и др. Однако все приведенные методы основываются на классификации затрат по экономическим элементам или статьям затрат, пришедшим к нам из классической экономической теории, и дальнейшем распределении их. С возникновением институциональной экономической теории появляется необходимость разделения затрат организации на трансформационную и транзакционную составляющую, что дает новые возможности организации управленческого учета.

Трансформационными издержками называются издержки, сопровождающие процесс физического изменения материала, в результате которого производится продукт определенной ценности. С трансформационными издержками отечественные экономисты очень хорошо знакомы, а вот с транзакционными издержками еще не нет. К сожалению, единого определения транзакционных издержек и их классификации нет до сих пор. Однако в общем смысле транзакционные издержки – это издержки, возникающие для и вследствие взаимодействия сторон отношений, - это непосредственные затраты экономического агента на поиск информации, заключение контракта, оформление прав собственности, принуждения контрагента к исполнению взятых обязательств. Они способны значительно повлиять на финансовый результат организации, поэтому их необходимо своевременно учитывать и контролировать. Существует множество классификаций транзакционных издержек. Наи-

более ранняя из них – классификация Норпа – Эггертссона [7, с. 28] (*ex ante* и *ex post*). В данной классификации выделяется шесть категорий транзакционных издержек:

1. Издержки поиска информации. Существует 4 основные сферы поиска: приемлемая цена, информация о качестве товаров и услуг, информация о «качестве» продавцов, информация о «качестве» покупателей. Из приведенных сфер поиска понятно, что каждая организация с ними сталкивалась, но не каждая организация уделяла им должное внимание. Часто встречаются два типа уровня поиска: первый – нулевой – организация не ищет вообще, в результате чего закупки производятся по высоким ценам, сбыт по низким, происходят перебои поставок и т.д., в результате чего предприятие имеет высокий уровень упущенной выгоды; второй – всеобъемлющий поиск – организация уделяет слишком много внимания и средств для поиска партнеров и товаров, в результате организация также уменьшает прибыль на сумму «перевыполненного» поиска. Оптимальная величина поиска описывается в модели «Стратегия поиска» Дж. Стиглера, из которой следует, что прекращение поиска целесообразно тогда, когда предельные издержки поиска для покупателя (продавца) сравниваются с предельными выгодами от посещения дополнительного продавца (покупателя) [9, с. 213-225].

2. Издержки ведения переговоров. Включают три категории: издержки коммуникации (переводчики, коммуникация), стратегические издержки (приемы, обеды, сопровождение – призванные поддержать репутацию организации и способствующие налаживанию отношений с партнерами, получению прибыли), издержки затягивания принятия решений (альтернативные издержки). В данной категории наиболее интересны издержки, связанные с затягиванием принятия решений. Затягивание

принятия решения, например, о продаже чего-либо, позволяет увеличить цену продаваемого товара. Следовательно, прирост прибыли в результате увеличения цены и будет прибыль от затягивания принятия решений. Издержками от затягивания принятия решений могут служить ситуации, в которых необходимо действовать немедленно, например, возврат займа в ранний срок без полной уплаты процентов.

3. Издержки составления контракта. Это издержки фиксации достигнутых результатов при ведении переговоров. Данная категория издержек включает в себя издержки, понесенные в результате привлечения работников, юристов для детальной проработки и согласования всех условий контракта, а также проверку на соответствие законодательству во избежание неблагоприятных последствий.

4. Издержки мониторинга, другими словами, издержки контроля. Контроль должен осуществляться как внешний (контроль действий контрагентов), так и внутренний (контроль работников). Необходимость мониторинга обуславливается не только получением информации, но и побуждением работников и контрагентов добросовестно исполнять свои обязанности. Ведь когда работник знает, что его контролируют, он старается исполнять свои обязанности полностью и в установленный срок. Также не последнее место в уровне издержек мониторинга принадлежит условиям хозяйствования: правовая среда, менталитет населения. Учитывая правовую среду и менталитет нашей страны, издержки мониторинга должны быть колоссальными! Издержки мониторинга также не лишены ряда закономерностей: если работник исполняет свои обязанности, то работодателю невыгодно его контролировать, а если работник не исполняет их, то выгодно; и наоборот, если работодатель контролирует, то работник исполняет свои обя-

занности, если работодатель не контролирует, то работник и не работает. Решение о контроле конкретных работников принимается исходя из соотношения их заработной платы и средств, необходимых для контроля.

5. Издержки принуждения к исполнению контрактов – это издержки, возникающие после составления контракта, направленные на принуждение исполнения договорных обязательств контрагентом. Например, затраты на судебные разбирательства, затраты на осуществление дальнейших переговоров.

6. Издержки защиты от третьих лиц. Возникают при желании организации защитить свои сделки от вмешательства третьих лиц (правонарушителей), хотя защиту контрактов гарантирует и должно осуществлять государство. Также это издержки, связанные с защитой своих активов, прав собственности, коммерческой тайны. Данная категория издержек напрямую зависит от количества активов предприятия, от их географического положения, также в некоторой мере от особенностей технологического процесса производства. Чем крупнее, сложнее и разнообразнее деятельность организации, тем больше должны быть издержки защиты от третьих лиц.

В данной классификации трансакционных издержек представлен перечень основных блоков, ее можно изменить и дополнить в зависимости от потребностей и особенностей организации управления конкретного предприятия. Так можно выделить: издержки измерения, налоги, издержки по подбору команды [5, с. 22], издержки связи и договоренностей внутри холдинга и др. Можно также выделить в отдельную категорию суммы, даваемые организацией как плату за привилегированное положение в осуществлении своих интересов или уклонение от исполнения различного рода обязательств, однако

данная деятельность организации является незаконной.

Налоги относятся к категории трансакционных издержек, так как являются платой за предоставление трансакционных благ: деньги, система мер и весов, стандарты качества, судебная система, система принуждения к исполнению контрактов и многие другие. Выделение налогов в отдельную категорию необходимо, потому как каждая организация является плательщиками налогов, а сумма налоговых выплат является существенной для организации.

Многие экономисты выделяют в отдельную категорию **издержки измерения** – затраты на измерение различных параметров трансакций, но данная категория частично, а в некоторых случаях полностью совпадает с категорией издержки поиска информации. Поэтому при малом объеме издержек измерения их необходимо учитывать в составе информационных, а при большом целесообразнее их выделить в отдельную категорию. Такая же ситуация возникает и с затратами по подбору команды.

Также необходимо выделять категорию – **издержки связи и договоренностей внутри холдинга (предприятия)**. Данная категория позволяет определить уровень внутренних трансакционных издержек – это затраты на связь между подразделениями, затраты на содержание систем бухгалтерского учета, определенная доля затрат управления предприятием. Внутренние издержки напрямую зависят от географического расположения организации, количества структурных подразделений, взаимоотношений между данными подразделениями. С помощью этой категории организация может выявить степень бюрократизации управления, преимущества различных видов географического расположения организации.

Итак, основные трансакционные издержки, которыми могут пользоваться

многие отечественные предприятия, представлены в следующем перечне:

1. Издержки поиска информации.
2. Издержки ведения переговоров.
3. Издержки составления контракта.
4. Издержки мониторинга.
5. Издержки принуждения к исполнению контрактов.
6. Издержки защиты от третьих лиц.
7. Налоги.
8. Издержки измерения.
9. Издержки связи и договоренностей внутри холдинга (предприятия).
10. Прочие трансакционные издержки. Возникают, вследствие того что данный перечень не может предусмотреть всех ситуаций, возникающих в организации. К этой категории будут относиться издержки, не вошедшие в основной перечень.

На основе данных о объеме, структуре, местах возникновения трансакционных издержек организация может управлять своими трансакциями (сделками). Внесение корректировок в отдельные процессы, осуществляемые организацией, могут привести к существенной дополнительной прибыли. Учет трансакционных издержек также может позволить предприятиям принимать более обоснованные решения в области ценообразования, взаимоотношений внутри организации. А также с помощью трансакционных издержек возможно определить оптимальный размер организации и количество осуществляемых видов деятельности.

Библиографический список

1. Аузан А.А. Институциональная экономика М.: Экономистъ, 2004.
2. Варламова В.В. Управленческий учет трансакционных издержек Экономический вестник Ростовского государст-

венного университета, 2008, том 6, №1, часть 3.

3.Коуз Р. Фирма, рынок и право / Р. Коуз: пер. с англ. — М.: Дело ЛТД, 1993.

4.Кузьминов Я.И., Юдкевич М.М. Курс институциональной экономики: институты, сети, транзакционные издержки, контракты. М.: Издательский дом ГУ ВШЭ, 2006.

5.Мельник М.В. Управленческий учет 11/2008 с.22

6.Управленческий и внутрифирменный контроль в условиях коммерческой деятельности : монография, под ред. Лабынцева Н.Т. М.: Финансы и статистика, 2009.

7.Эггертсон Т. Экономическое поведение и институты. М.: Дело, 2001.

8.Stigler G. The Economics of Information // Journal of Political Economy. 1961. Vol. 69. N.3

Ушаков А.А.

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ БЮДЖЕТНОГО УЧЕТА ГОСУДАРСТВЕННЫХ РАСХОДОВ

В системе государственных финансов бюджетная классификация обеспечивает учет и систематизацию информации о состоянии бюджета.

В период 2004–2009 годов бюджетная классификация претерпела значительные изменения. Основные направления реформирования бюджетной классификации Российской Федерации были заложены в Постановлении Правительства Российской Федерации от 22 мая 2004 г. № 249 «О мерах по повышению результативности бюджетных расходов» и заключались в следующем:

1) переориентации бюджетов на достижение конечных результатов, в том числе путем повышения самостоятельности и ответственности участников бюджетного процесса и администраторов бюджетных средств;

2) приведении структуры функциональной классификации расходов в соответствие основным функциям, выполняемым органами государственной власти (органами местного самоуправления). В основном это реализовалось в уточнении разделов и подразделов в зависимости от функций государственных органов;

3) согласовании бюджетной классификации с международными стандартами финансовой отчетности и

статистики государственных финансов, в том числе путем интеграции счетов бюджетного учета и кодов бюджетной классификации Российской Федерации. Счет бюджетного учета состоит из 26 знаков, 20 из которых — это код бюджетной классификации.

Финансово-хозяйственная деятельность бюджетных учреждений осуществляется в рамках функционирования общей бюджетной системы Российской Федерации, в том числе и ее регионов. Вместе с тем законодательные и исполнительные органы регионов Российской Федерации имеют право регулировать своими законодательными актами порядок использования бюджетных средств подведомственными им учреждениями. Поэтому бюджетные учреждения обязаны постоянно следить за изменением требований не только федерального, но и регионального законодательства, касающихся их финансово-хозяйственной деятельности.

Бюджетные учреждения получают из государственного бюджета целевое назначение выделяемых ассигнований, отражающих конкретные виды затрат, финансируемых государством. Одновременно с экономической классификацией расходов государственного бюджета используется и организацион-

ная их группировка, в основе которой лежит распределение ассигнований по целевым программам и уровням управления. Группировка расходов в разрезе целевых программ указывает на конкретных получателей бюджетных средств, ответственных за эффективное использование выделяемых бюджетных ресурсов. Расходы государственного бюджета тесно взаимосвязаны с его доходами. Эта взаимосвязь выражается в количественном соответствии расходов доходам, а также в их влиянии друг на друга.

Одной из главных задач бухгалтерского учета в бюджетных организациях является точный учет и контроль расходов. Расходы государственного бюджета – это экономические отношения, возникающие в связи с распределением фонда денежных средств государства и его использованием по отраслевому, целевому и территориальному назначению.

В соответствии с Бюджетным кодексом РФ бюджетная классификация Российской Федерации является группировкой доходов, расходов и источников финансирования дефицитов бюджетов всех уровней бюджетной системы Российской Федерации. Она используется для составления и исполнения федерального, региональных и местных бюджетов и обеспечивает сопоставимость их показателей [1].

Одним из первых уровней учета расходов является бюджетная классификация, которая позволяет:

- 1) применять общие показатели (элементы) и использовать универсальные подходы при составлении и исполнении бюджетов всех уровней;
- 2) контролировать ход исполнения бюджета и на основе соответствующего анализа принимать управленческие решения;
- 3) сравнивать отдельные показатели (элементы) бюджетов;

4) аналитически консолидировать разные виды бюджетов на определенной территории (например, региональный и местные).

В соответствии со ст. 19 Бюджетного кодекса РФ бюджетная классификация Российской Федерации включает:

- 1) в части доходов бюджета - классификацию доходов бюджетов;
- 2) в части расходов бюджета - классификацию расходов бюджетов;
- 3) в части дефицита (профицита) бюджета - классификацию источников финансирования дефицитов бюджетов;
- 4) в части государственного долга - классификацию операций публично-правовых образований (или классификация операций сектора государственного управления).

В настоящее время вступил в силу новый документ по применению бюджетной классификации – Приказ Минфина России от 30.12.2009 № 150н «Об утверждении указаний о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации», который распространяется на взаимоотношения, возникшие с 01.01.2010 года [2].

В учете расходов бюджетных учреждений выделяют три разновидности классификаций – функциональную, ведомственную и экономическую. Эти классификации фактически представляют разный срез одних и тех же расходов бюджета, то есть любые расходы бюджета можно представить во всех трех видах этих классификаций.

Так, учет по функциональной классификации расходов бюджета субъекта Российской Федерации является группировкой расходов бюджетов по соответствующему разделу и подразделу, целевой статье и виду расхода, то есть отражение направления бюджетных средств на выполнение основных функций государства и решение вопросов местного значения. К таким направлениям расходования бюджетных

средств можно отнести деятельность учреждений здравоохранения, образо-

вания, физической культуры и спорта.

Таблица 1. Расходы бюджетных средств на здравоохранение по областному бюджету Ростовской области

Показатель	Раздел	Подраздел	Целевая статья	Вид расхода	Сумма, тыс. руб., 2010 г.
Здравоохранение, физическая культура и спорт (амбулаторная помощь)	09	02	471 00 00	001	5832806,3

Учет по функциональной классификации показывает, сколько из бюджета того или иного уровня было потрачено средств на определенную сферу деятельности государственных органов в разрезе разделов, подразделов, целевой статьи и вида расходов бюджетной классификации.

Вместе с тем учет по ведомственной классификации расходов регионального бюджета отражает распределение бюджетных средств по главным распорядителям бюджетных средств - органам (либо учреждениям), которым предоставлено право распределять средства бюджета по подведомственным распорядителям и получателям бюджетных средств. Таким образом, финансирование на здравоохранение, физическую культуру и спорт будет отражено по кодам бюджетной классификации следующим образом: КБК 905 09 02 471 00 00 001 – 5832806,3 тыс. руб.

Учет по ведомственной классификации расходов позволяет обеспечивать исполнение бюджета, так как в соответствии с Бюджетным кодексом РФ именно на главных распорядителей средств возлагается обязанность по исполнению соответствующей подведомственной им части бюджета.

В то же время учет по экономической классификации расходов бюджетов Российской Федерации является группировкой расходов бюджетов всех уровней бюджетной системы Российской Федерации по их экономическому содержанию, например, заработная пла-

та, начисления на оплату труда, коммунальные услуги, расходы на капитальный и текущий ремонт. При этом экономическая классификация положена в основу кода операций сектора государственного управления.

Однако российское законодательство далеко от совершенства, хотя постоянно к этому стремится. Так, расходы на содержание учреждения отражаются по группе 200 «Расходы учреждения». При этом в эту группу включены расходы по оплате работ, услуг и представляют собой подгруппу 220 «Оплата работ, услуг». В состав данной подгруппы входят коммунальные услуги, имеющие код 223 «Коммунальные услуги».

Хотелось бы отметить, что при отнесении расходов по кодам операций сектора государственного управления (КОСГУ) также существуют проблемы и нестыковки в отражении фактов хозяйственной деятельности в части статей 211 «Заработная плата», 221 «Услуги связи», 223 «Коммунальные услуги», 225 «Работы, услуги по содержанию имущества», 226 «Прочие услуги», 310 «Увеличение стоимости основных средств», 340 «Увеличение стоимости материальных запасов» [3].

На правильность применения КОСГУ продолжает влиять и «человеческий фактор» в виде некорректной трактовки учетными работниками положений действующих нормативных документов, а также несоблюдения ими требований действующего законода-

тельства в области использования КОСГУ.

Это привело к необходимости внесения дополнений и изменений в бюджетную классификацию Российской Федерации. Таким образом, Министерством финансов Российской Федерации были уточнены расходы по коммуналь-

ным услугам и введены дополнительные кодировки:

- а) 223.1. Оплата услуг отопления, горячего и холодного водоснабжения, предоставления газа и электроэнергии;
- б) 223.2. Другие расходы по оплате коммунальных услуг (таблица 2).

Таблица 2. Структура экономической классификации расходов бюджетов

Код				Расшифровка кода
200				Расходы
	220			Оплата работ, услуг
		223		Коммунальные услуги
			223.1	Оплата коммунальных услуг по отоплению, горячему и холодному водоснабжению, потреблению газа и электроэнергии, других коммунальных расходов
			223.2	Другие расходы по оплате коммунальных услуг

В период реформирования бюджетного учета были внесены изменения и в экономическую классификацию расходов, которые позволили не просто приблизить бюджетную классификацию к международным стандартам, но и сблизить с бухгалтерским учетом в бюджетной сфере с одновременным усовершенствованием последнего.

Так, бюджетная классификация была трансформирована в единый План счетов, который включает более 2000 номеров счетов, позволяющих вести информационно-аналитическую работу, сопоставлять не только отдельные элементы бюджета, но и бюджеты различных регионов между собой в различных разрезах. Следует отметить, что в структуру бюджетного счета трансформирована функциональная, ведомственная и экономическая классификация. Поэтому бюджетный счет имеет код, состоящий из 26-ти знаков, включающих код бюджетной классификации и коды синтетического и аналитического счетов бухгалтерского учета. Показательно, что формирование методологии

бюджетного учета передано федеральному органу - Министерству финансов Российской Федерации.

Министерством финансов Российской Федерации разработаны Методические рекомендации по применению бюджетной классификации и предложены для руководства в финансово-хозяйственной деятельности бюджетных учреждений [4].

В настоящее время экономической базы формирования сравнимых показателей нет, существует лишь укрупненная база формирования затрат учреждения, основанная на принципе совокупного покрытия затрат. Однако для определения эффективности деятельности учреждения недостаточно знать, что результат получен. Важно дать оценку эффективности полученного результата. Оценка эффективности предполагает, по своей сути, наличие базы сравнимых экономических показателей (плановых показателей с фактическими, одного учреждения с другим и тому подобное), а также регламентиро-

ванной базы формирования затратности единицы продукции, работ (услуг).

По мнению Т. Г. Тажибова [4], для решения подобных задач необходимо создание управленческого учета в системе данных бухгалтерского учета учреждений бюджетной сферы как на уровне получателей государственных средств, так и на федеральном уровне. Система управленческого учета в наибольшей степени выполнит свои задачи, если будет основана на данных бухгалтерского учета и отчетности. К сожалению, в настоящее время эта задача осложнена слишком узким кругом показателей бухгалтерской отчетности.

Для принятия управленческих решений любого уровня необходимо расширение спектра экономической информации как в количественном, так и в качественном направлении. В этой связи решения на основе бухгалтерских данных придадут им более весомую значимость.

Однако существующая учетная система, основанная на интеграции бюджетной классификации, не отвечает перечисленным потребностям, так как ранее система экономической классификации расходов (ЭКР), а с 2008 года КОСГУ (единственный разрез сбора затрат) регламентирует неоднозначность использования средств по одному и тому же направлению: если, например, провести ремонт своими силами, то средства будут отражены по статьям 211 «Заработная плата», 213 «Начисления на оплату труда», 340 «Увеличение стоимости материальных запасов»; проведение ремонта по договору с организацией - по статьям 225 «Работы и услуги по содержанию имущества», 226 «Прочие услуги».

В 2009 году Минфином России был проведен анализ типичных ошибок,

которые приводят к применению статей и подстатей классификации операций сектора государственного управления, не соответствующих экономическому содержанию проводимой операции. По результатам проведенного анализа выявлены следующие причины, которые приводят к возникновению типичных ошибок:

- некорректная формулировка предмета государственного (муниципального) контракта;
- применение писем Минфина России и Федерального казначейства, разъясняющих положения приказов Минфина России «Об утверждении Указаний о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации», которые признаны утратившими силу;
- неоднозначная трактовка отдельных положений Указаний о порядке применения бюджетной классификации.

Учитывая вышеизложенное, можно сделать вывод: для учета расходов применяется перечень расширенной экономической классификации расходов по коммунальным услугам.

Таким образом, предлагается в 24-й, 25-й и 26-й разряды внести дополнительные знаки для аналитического учета коммунальных услуг в целях точного и правильного отражения расходов по статье «Коммунальные услуги», что позволит получать количественно-суммовую информацию на счетах санкционирования расходов, счетах бухгалтерского учета по расчетам с поставщиками и подрядчиками, счетах финансового результата «Финансовый результат текущей деятельности» и обеспечит исполнение закона № 261-ФЗ в части энергосбережения по всем видам коммунальных услуг (таблица 3).

Таблица 3. Предлагаемая кодировка в структуре бухгалтерской записи по учету коммунальных расходов

Код экономической классификации расходов	Наименование показателя	Предлагаемая кодировка расходов
223.1 (Приказ МФ РФ от 30.12.2009 № 150н, Письмо МФ РФ от 5.02.2010 № 02-05-10/383)	Оплата услуг отопления, горячего и холодного водоснабжения, предоставления газа и электроэнергии по тарифам за коммунальные услуги; оплата услуг канализации, ассенизации, водоотведения	
	Оплата услуг отопления по тарифам за коммунальные услуги	223.11
	Оплата услуг горячего и холодного водоснабжения по тарифам за коммунальные услуги	223.12
	Оплата услуг предоставления газа по тарифам за коммунальные услуги	223.13
	Оплата услуг электроэнергии по тарифам за коммунальные услуги	223.14
	Оплата услуг канализации, ассенизации, водоотведения	223.15
223.2 (Приказ МФ РФ от 30.12.2009 № 150н, Письмо МФ РФ от 5.02.2010 № 02-05-10/383)	Другие расходы по оплате коммунальных услуг	
	расходы по оплате договоров гражданско-правового характера, заключенных с кочеварами и сезонными истопниками	223.21
	оплата технологических нужд - работ, осуществляемых поставщиком коммунальных услуг, исходя из условий договора поставки коммунальных услуг, носящих регламентированный условиями данного договора характер (определенный договором перечень работ и периодичность их выполнения, например, очистка систем, производимая поставщиком коммунальных услуг)	223.22
	оплата транспортировки газа, воды, электричества по водо-, газораспределительным и электрическим сетям	223.23
	приобретение бутилированной питьевой воды, если у организации отсутствует система централизованного питьевого водоснабжения либо органом санитарно-эпидемиологического надзора или лабораторией организации, эксплуатирующей системы водоснабжения, аккредитованной в установленном порядке на право выполнения исследований качества питьевой воды, выдано заключение о признании воды, не соответствующей санитарным нормам	223.24
	расходы по оплате договоров на вывоз жидких бытовых отходов при отсутствии централизованной системы канализации	223.25
	расходы арендатора по возмещению арендодателю стоимости коммунальных услуг	223.26

Приводятся примеры отражения расходов по коммунальным услугам на нужды учреждения.

1. Отнесены расходы по коммунальным услугам согласно акту выполненных работ за поставку электроэнергии

Дебет 0 401 01 223.14 «Расходы учреждения»

Кредит 0 302 04 730 «Увеличение кредиторской задолженности по расче-

там с поставщиками и подрядчиками по оплате коммунальных услуг»;

2. Возмещены арендатором расходы по коммунальным услугам

Дебет 0 401 01 223.26 «Расходы учреждения»

Кредит 0 302 04 730 «Увеличение кредиторской задолженности по расчетам с поставщиками и подрядчиками по оплате коммунальных услуг».

Таким образом, предлагаемые дополнительные знаки для аналитического учета коммунальных услуг в целях точного и правильного отражения расходов по статье «Коммунальные услуги» могут найти свое применение в бюджетной отчетности в соответствии со статьей 13 «Состав бухгалтерской отчетности» Федерального закона от 21.11.1996 №129-ФЗ «О бухгалтерском учете». Данная статья устанавливает, что Пояснительная записка к годовой бухгалтерской отчетности должна содержать существенную информацию об организации, ее финансовом положении, сопоставимости данных за отчетный и предшествующий ему годы, методах оценки и существенных статьях бухгалтерской отчетности, сведения, предусмотренные законодательством об энергосбережении и о повышении энергетической эффективности (в ред. Федерального закона от 23.11.2009 № 261-ФЗ).

Библиографический список

1. Российская Федерация. Бюджетный кодекс от 31.07.1998 №145-ФЗ. (Принят ГД РФ 17.07.1998. Одобрен ФС РФ 17.07.1998) (ред. от 09.02.2009). [Электронный ресурс] Режим доступа: Справочно-правовая система Консультант Плюс - Версия Проф
2. Министерство финансов Российской Федерации. Приказ от 30 декабря 2009 г. № 150н Об утверждении указаний о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации [Электронный ресурс] Режим доступа: Справочно-правовая система Консультант Плюс - Версия Проф
3. Гарнов, И. Классификация операций сектора государственного управления: проблемы применения / И. Гарнов // Бюджетные учреждения здравоохранения: бухгалтерский учет и налогообложение, 2010. - № 7. [Электронный ресурс] Режим доступа: Справочно-правовая система Консультант Плюс - Версия Проф
4. Министерство финансов Российской Федерации. Письмо от 5 февраля 2010г. № 02-05-10/383 О направлении Методических рекомендаций по применению бюджетной классификации [Электронный ресурс] Режим доступа: Справочно-правовая система Консультант Плюс - Версия Проф
5. Тажибов Т. Г. Бюджетирование и анализ расходов в бюджетных образовательных учреждениях в 2009 - 2010 годах / Тажибов Т. Г. // Советник в сфере образования, 2008. - № 2. [Электронный ресурс] Режим доступа: Справочно-правовая система Консультант Плюс - Версия Проф.

Бурова Е. Г.

ОРГАНИЗАЦИЯ УЧЁТА ОПЕРАЦИЙ В ИНОСТРАННОЙ ВАЛЮТЕ И ПУТИ ЕГО СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ

Одной из основных особенностей современного этапа развития мировой экономики является ее глобализация и, как следствие, возрастание роли внешнеэкономических связей в экономическом развитии всех стран мира.

Стремление России к вступлению во Всемирную торговую организацию (ВТО) – неотъемлемая часть уси-

лий России по модернизации экономики страны и более глубокой интеграции в глобальную экономику.

Современные мировые тенденции и сложившийся порядок делового оборота кардинально меняют правила хозяйствования предприятий. Изменение масштабов, характера и форм внешнеэкономической деятельности

предъявляет повышенные требования к системе бухгалтерского учета, являющегося важнейшим элементом управления внешнеэкономической деятельности в организациях.

При проведении внешнеторговых операций участники сделки, как правило, используют в качестве средства платежа иностранную валюту. В связи с этим, целью исследования является проведение анализа действующей системы учета операций в иностранной валюте и определение путей её совершенствования.

Основополагающий принцип оценки операций в иностранной валюте определен в ст. 11 ФЗ от 21.11.1996г. №129-ФЗ «О бухгалтерском учете» и предусматривает ведение бухгалтерского учета в рублях РФ. Исходя из этого, национальный бухгалтерский стандарт «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006) устанавливает порядок пересчета в рубли стоимости активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте, для отражения в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности.

Согласно ПБУ 3/2006 пересчет стоимости актива или обязательства, выраженной в иностранной валюте, в рубли производится по официальному курсу, действующему на дату совершения операции, этой иностранной валюты к рублю, устанавливаемому Центральным банком Российской Федерации. Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 25 декабря 2007 г. № 147н внесено дополнение, позволяющее при несущественном изменении официального курса иностранной валюты к рублю, устанавливаемого Центральным банком Российской Федерации, пересчет в рубли, связанный с совершением большого числа однородных операций в такой иностранной валюте, производить по среднему курсу, исчисленному за месяц или более ко-

роткий период. Внесение указанного дополнения о возможности использования среднего курса сближает российский стандарт с МСФО 21 «Влияние изменений валютных курсов».

Помимо рублевой оценки, записи в регистрах бухгалтерского учета одновременно должны производиться в валюте расчетов и платежей по счетам учета активов и обязательств в иностранной валюте. В результате такого требования в бухгалтерском учете возникают курсовые разницы, представляющие собой разницу между рублевой оценкой актива или обязательства, стоимость которых выражена в иностранной валюте, на дату исполнения обязательств по оплате или отчетную дату данного отчетного периода, и рублевой оценкой этого же актива или обязательства на дату принятия его к бухгалтерскому учету в отчетном периоде или отчетную дату предыдущего отчетного периода.

Согласно МСФО 21 «Влияние изменений валютных курсов» курсовая разница признается в качестве дохода или расхода организации в периоде ее возникновения, ПБУ 3/2006 устанавливает, что курсовая разница отражается в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в том отчетном периоде, к которому относится дата исполнения обязательств по оплате или за который составлена бухгалтерская отчетность как прочие доходы или прочие расходы. В налоговом учете курсовая разница отражается как внереализационные доходы или внереализационные расходы.

С 01.01.2007года статья 21 Федерального закона от 10.12.2003 № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле», устанавливающая обязательную продажу части валютной выручки на внутреннем валютном рынке Российской Федерации, утратила силу.

При этом Инструкция Центрального Банка РФ от 30.03.2004г. №111-и «Об обязательной продаже валютной

выручки на внутреннем валютном рынке РФ» (далее Инструкция) действует с учетом вышеуказанных изменений.

Инструкция применяется для идентификации поступлений иностранной валюты в пользу резидентов и в целях учета валютных операций устанавливает, что банки открывают резидентам текущий валютный счет и в связи с этим одновременно транзитный валютный счет. Все поступления иностранной валюты зачисляются на транзитный валютный счет, затем списываются для осуществления продажи иностранной валюты, для оплаты расходов и платежей, в частности, оплаты транспортировки, страхования и экспедирования грузов, для зачисления на текущий валютный счет.

Для учета операций по валютному счету Планом счетов предусмотрен счет 52 «Валютные счета», к которому открывают субсчета «Текущий валютный счет» и «Транзитный валютный счет».

Анализируя нормативно-правовые документы, можно сделать вывод об отсутствии необходимости открытия и ведения транзитного валютного счета, поскольку порядок осуществления валютных операций предприятий-экспортеров и порядок использования текущих валютных счетов не установлены органами валютного регулирования.

Это означает что согласно п. 2 ФЗ-173-ФЗ валютные операции осуществляются, счета открываются, и операции по счетам проводятся без ограничений. Таким образом, с текущего валютного счета резидент может осуществлять продажу иностранной валюты, осуществлять расчеты с посредниками и другие переводы иностранной валюты.

Для упрощения ведения учета валютных операций, сокращения документального оформления, быстроты зачисления экспортной выручки на текущие валютные счета необходимо использовать текущие валютные счета без обязательного открытия транзитного валютного счета.

Библиографический список

1. Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» ПБУ 3/2006, утв. приказом Минфина РФ от 27.11.2006 N 154н (ред. от 25.12.2007)
2. МСФО (IAS) 21 Влияние изменений валютных курсов, редакция 2003г.
3. Инструкция ЦБ РФ от 30 марта 2004 г. N 111-И «Об обязательной продаже части валютной выручки на внутреннем валютном рынке Российской Федерации» (в ред. от 29.03.2006).

Евстафьева Е.М.

МЕТОДИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ К ФОРМИРОВАНИЮ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА КОММЕРЧЕСКОЙ ОРГАНИЗАЦИИ

В современных условиях, когда приоритетным направлением во всех сферах народного хозяйства является внедрение инноваций, особую актуальность приобретают вопросы использования новых технологий обработки экономической информации, необходимой для принятия управленческих решений.

Важнейшим источником такой информации является управленческий учет.

Как справедливо отмечает Кит Уорд: «Систему управленческого учета следует разрабатывать в интересах лиц, принимающих решения, которые должны получать только конкретную информацию для определенного реше-

ния». Именно информация управленческого учета, которая относится к тактическому и оперативному уровню управления, является базой для принятия грамотных управленческих решений на всех уровнях. Основными пользователями информации, формируемой в рамках управленческого учета, являются учредители и менеджеры высшего и среднего звена.

Значительный вклад в развитие управленческого учета внесли: А.П. Абрамов, А.С.Бакаев, И.Н. Богатая, М.А. Вахрушина, Н.Д. Врублевский, А.И. К. Друри, Т.П. Карпова, В.Э. Керимов, Н.П. Кондраков, Б.М. Лapidус, М.Е. Мандриков Д. Миддлтон, Е.А. Мизиковский, И.Е. Мизиковский, С.А. Николаева, Б.А.Райзберг, Рыбакова О.В., В.К.Скляренко, Н.Г. Смехова, Я.В.Соколов, В.И. Ткач, К. Уорд, А.С. Чудов, А.Д. Шеремет, А.М.Шульга, Ч.Т. Хорнгрен, Д.Хан, Х. Хунгенберг В.Ф. Палий, Дж. Фостер, и др.

В условиях конкуренции эффективное функционирование организации, а также наиболее полное удовлетворение запросов потребителей достигаются при стремлении к максимизации дисконтированного дохода – стоимости капитала, или, в крайнем случае, к максимизации расчетной прибыли. Д. Хан и Х. Хунгенберг считают, что как для акционеров, так и для руководства предприятия главными целевыми величинами является чистая стоимость капитала и расчетный результат после налогообложения. В управленческом учете чистой стоимости капитала соответствует целевой показатель расчетной чистой прибыли (дохода). Она базируется на чистых доходах будущих периодов, то есть на ожидаемых поступлениях денежных средств по периодам за вычетом выплат по наиболее эффективным с точки зрения рынков капиталов инвестиционным проектам, выплат процентов и дивидендов по обязательствам предприятия перед собственными ак-

ционерами и кредиторами, платежей по заработной плате и т.д.

В связи с чем одним из важнейших объектов управленческого учета является собственный капитал.

С учетом особенностей управленческого учета собственного капитала и его отличия от других объектов учета можно сформулировать его основные задачи:

1) формирование достоверной и полной информации о результатах деятельности организации и предоставление этой информации акционерам, собственникам и менеджерам организации путем составления внутренней управленческой отчетности;

2) обеспечение внутренних и при необходимости внешних пользователей информацией, необходимой для контроля за соблюдением законодательства РФ при осуществлении организацией хозяйственных операций, в том числе:

- осуществление контроля за эффективным распределением собственного капитала по видам деятельности и направлениям использования;

- обеспечение условий для достижения максимальной доходности капитала;

- анализ отклонений от запланированных результатов и выявление причин отклонений,

- обеспечение контроля за формированием и использованием составляющих собственного капитала;

3) выявление резервов повышения эффективности использования собственного капитала.

Управленческий учет собственного капитала коммерческой организации направлен на формирование внутренней информации, необходимой для эффективного управления и принятия оперативных, тактических, а в ряде случаев и стратегических решений менеджерами организации.

Следует констатировать, что вопросы организации управленческого

учета собственного капитала на сегодняшний день остаются малоизученными и являются дискуссионными.

Бланк И.А. считает, что в процессе управления капиталом управленческий учет призван формировать группы показателей, отражающих объемы отдельных элементов капитала, сумму и состав затрат, связанных с его формированием и состав доходов, получаемых в результате его использования.

Эти группы показателей необходимо систематизировать по следующим блокам:

а) по сферам хозяйственной деятельности организации;

б) по регионам деятельности (если для организации характерна региональная диверсификация финансовой деятельности);

в) по центрам ответственности (затрат, дохода, прибыли и инвестиций).

Кириллова А.А. предлагает следующие подходы к формированию в системе управленческого учета информации об основном и собственном капитале в потребительских обществах:

1. Разработку комплексной модели управления основным и собственным капиталом.

2. Разработку учетной политики для целей управленческого учета с выделением объектов управленческого учета (капитал, расходы, доходы и т.п.), определение признаков их классификации, момента признания и оценки.

3. Постановку системы внутренней управленческой отчетности.

4. Автоматизацию информации об основном и собственном капитале в управленческом учете, которая позволит:

- более оперативно выбирать тактику текущей работы потребительского общества, объективно формировать стратегию его развития и правильно определять пути ее реализации;

- производить всестороннюю оценку эффективности функционирова-

ния основного и собственного капитала потребительского общества в целом и отдельных его структурных подразделений;

- создать многоступенчатую систему внутреннего контроля, позволяющую максимально оптимизировать процесс использования основного и собственного капитала. Казанцева С.Ю. при разработке методики управленческого учета собственного капитала выделяет следующие позиции:

1. Понятие и сфера функционирования управленческого учета капитала.

2. Использование цели, форм и методов релевантной оценки капитала.

3. Использование инжинирингового подхода в управлении капиталом.

4. Фактор синергетического эффекта в управлении капиталом.

5. Учет риска в процессах управления капиталом.

Капитал с позиции управленческого учета выполняет три функции:

- функцию гаранта в направлении полного обеспечения функционирования всех процессов предприятия;

- отражение реальной стоимости собственности предприятия;

- функцию отражения реальной структуры капитала, определяемую дезагрегированным показателем собственности, в качестве которого выступают чистые пассивы.

Собственный капитал организации в данной методике представлен следующими показателями: агрегированным показателем собственности в балансовой оценке (чистые активы), дезагрегированным показателем капитала в виде чистого капитала в справедливой оценке, специфическими показателями чистых пассивов в виде синергетических чистых пассивов, дисконтированных чистых пассивов, реорганизационных чистых пассивов и т. д. Методика управленческого учета капитала ориентирована на управление капиталом в

масштабах организации и центров ответственности.

Методика управленческого учета собственного капитала должна обеспе-

чивать качественное функционирование, которое предполагает взаимодействие следующих функций управления, представленных в таблице 1.

Таблица 1. Характеристика функций управленческого учета

№	Функция управления	Реализация функций в системе управленческого учета
1.	Учетная	Сбор и систематизация информации, необходимой для принятия управленческих решений по эффективному использованию собственного капитала
2.	Аналитическая	Обработка информации, поступающей с первого этапа и представление ее руководству для принятия решений и дальнейшего планирования.
3.	Планирование и прогнозирование	Построение тактических и стратегических и планов на основе аналитической информации, а также разработка прогнозов и бюджетов.
4.	Контроль	Проверка выполнения планов и реализации прогнозов и бюджетов. В результате проведения контроля определяют отклонения фактических показателей от плановых и учитывают их при последующем планировании.
5.	Регулирование	Проведение комплекса мероприятий, направленных на компенсацию выявленных отклонений в хозяйственной деятельности

Важную роль в управлении коммерческой организацией играет функция обратной связи. Эта функция обеспечивает эффективность всей системы управления организацией, так как именно в бухгалтерском учете формируется информация, полученная после реализации того или иного управленческого решения.

Методика управленческого учета собственного капитала должна формироваться в контексте действующей или создаваемой в организации системы управленческого учета, в которой традиционно затраты являются центральным объектом, что подчеркивает его тактическую направленность. В связи с чем вопросы постановки управленческого учета собственного капитала нельзя рассматривать в отрыве от основополагающих концепций (традиционные и перспективные) управленческого учета.

В традиционной концепции прослеживаются две основные цели: первая - обеспечение калькулирования себе-

стоимости продукции, вторая – реализация планово-контрольной функции. Представленная концепция включает традиционные модели, с использованием трех подходов к построению системы учета затрат:

1. Методов учета полной себестоимости.
2. Методов дифференцированного учета.
3. Методы учета затрат по центрам ответственности.

Следует согласиться с Робертом Капланом и Томасом Джонсом, которые в книге «Релевантность потеряна: расцвет и закат управленческого учета» раскрыли основные недостатки традиционных концепций управленческого учета и сформулировали их следующим образом:

- традиционный управленческий учет не отвечает потребностям сегодняшней производственной и конкурентной среды;
- традиционные системы калькулирования приводят к искажению информа-

ции, необходимой для принятия управленческих решений;

- практика управленческого учета следует и во многом определяется требованиями финансового учета;

- управленческий учет сосредоточивается почти целиком на внутренних операциях и сравнительно мало внимания уделяет внешнему окружению, в котором функционирует организация.

Перспективные концепции управленческого учета исправляют недостатки традиционных моделей, они

ориентированы, в первую очередь, на максимизацию стоимости организации. Их целью является формирование информации, которая позволила бы принимать управленческие решения, обеспечивающие не только получение высоких результатов в отчетном периоде, но и стабильное развитие коммерческой организации в будущем.

В таблице 1 исследованы основные прогрессивные концепции, используемые в управленческом учете.

Таблица 1.Перспективные концепции управленческого учета

№	Концепция	Сущность концепции	Авторы
1.	Концепция Activity-Based Costing (ABC)	Сущность данной концепции заключается в предположении, что ресурсы, которые обуславливают затраты организации, потребляются не конечными продуктами, а процессами (activities), участвующими в производстве конечных продуктов.	Р. Купер (1987г.)
2.	Калькуляции затрат на основе движения продукта (PFC – product flow cost).	Использование PFC основано на том, что «конечный продукт и связанные с ним затраты образуются из набора физических ресурсов (один из которых является исходным [порождающим], или «ключевым», ресурсом), а также из последовательности «вмешательств» в этот ключевой ресурс и временных затрат на удержание частично сформированного продукта незавершенного производства» .	Б. Райан
3.	Концепция lifecycle costing (калькуляция на базе жизненного цикла)	Данная концепция основывается на предположении, что для объективной оценки стоимости товара необходимо учитывать затраты на всех стадиях его жизненного цикла. Большая часть затрат у современных организаций связана с разработкой, проектированием, выводом нового товара на рынок, в то время как традиционный учет рассматривает преимущественно затраты, понесенные непосредственно в момент производства товара.	М.Бромович, (1991 г.)

Продолжение таблицы 1

4.	Концепция Balanced Scorecards (сбалансированная система показателей).	Ее основная задача – описать и связать многочисленные цели организации, отталкиваясь, в том числе, от инноваций и потенциальных возможностей, а не только от осязаемых активов. Balanced scorecards переводит миссию и стратегию фирмы в систему целей и их показателей, организованных и рассматриваемых в четырех проекциях: финансах, потребителях, внутренних бизнес-процессах, обучении и росте.	Р.Каплан, Д. Нортон(1996 г.)
5.	Концепция определения себестоимости backflush accounting (списание на основании стандартной спецификации ("обратное списание")).	В отличие от "прямого" списания, эта методика не требует постоянного отнесения выданных в производство материалов и комплектующих на производственное задание. Несмотря на меньшую точность учета запасов, широко используется в серийном и мелкосерийном производстве, особенно при низкой стоимости материалов.	Ч.Т.Фостер и Дж.Хорнгрен, (1988 г.)
6.	Концепция Supply Chain Management (SCM). (управление цепями поставок)	Раскрывая это определение, они указывают, что— это интеграция восьми ключевых бизнес-процессов, а именно: управления взаимоотношениями с потребителями; обслуживания потребителей; управления спросом; управления выполнением заказов; поддержки производственных процессов; управления снабжением; управления разработкой продукции и ее доведение до коммерческого использования; управления возвратными материальными потоками	Д. Ламберт и Дж. Сток (1996 г.)
7.	Концепция Target costing (ценообразование по целям)	Позволяет определять направления для оптимизации себестоимости товара с учетом целевых значений показателей, определяющих желаемое соотношение «цена—качество», — потребительских характеристик, срока службы, уровня сервиса и т.д.	Япония, концерн «Тойота» (1968 г.) Тоширо Хиромото- 1988 г.
8.	Концепция транзакционных издержек	Основным зерном концепции является тот факт, что в любой экономике есть два вида издержек: -производственные (операционные); - транзакционные. Категория транзакции понимается предельно широко и используется для обозначения обмена товарами, юридическими обязательствами, сделками краткосрочного и долгосрочного характера, требующими детального документального оформления и предполагающими простое взаимопонимание сторон.	Р.Коуз, О.Уилсон, В. Кокорев, Р. Капелюшников, В. Курченков и В. Радаев, А.Е. Шаститко и С.Ю. Барсукова.

В управленческом учете должен быть реализован не только системный,

но и ситуационный подход. Основой ситуационного подхода является ситуа-

ция — конкретный набор обстоятельств, которые сильно влияют на организацию в данное время. Конкретная специфика условий, в которой работает компания, накладывает отпечаток на выбор тех альтернатив, которые наи-

лучшим образом позволяют достичь ей своих целей в сложившейся ситуации.

Разработана методика управленческого учета собственного капитала коммерческой организации, представленная в таблице 2.

Таблица 2. Основные этапы организации управленческого учета собственного капитала

№	Этапы	Возможные варианты организации УУ
1.	Формирование системы показателей СК коммерческой организации, исходя из информационных потребностей ЛПР для управления	- маржинальная прибыль; - прибыль до налогообложения; - средневзвешенная стоимость капитала; - стоимость чистых активов и др.
2.	Формирование центров ответственности	- центр доходов; - центр прибыли; - центр инвестиций; - центр затрат
3.	Выбор подхода к организации управленческого учета в организации	- монистический; - автономный и др.;
4.	Концепции управленческого учета	- традиционные; - перспективные.
5.	Разработка документационного обеспечения управленческого учета СК	1) Регламенты, действующие в системе УУ: - Приказ по учетной политике для управленческого учета. - График документооборота. - План счетов УУ. - Классификаторы УУ. - Положение о дивидендной политике. - Положение о бюджетировании. 2) Формы первичных документов по управленческому учету собственного капитала. 3) Базовые формы управленческой отчетности: - бюджет капитала; - балансовые отчеты (разделительный, вступительный; соединительный) и др.
7.	Подход к оценке СК	- доходный; - рыночный; - затратный;
8.	Разработка концепции и выбор программы для автоматизации управленческого учета (программные комплексы «Интеграл», « Капитал» и др.)	
9.	Разработка процедур анализа, контроля и принятия решений на основе информации управленческого учета	

Предлагаемая методика управленческого учета собственного капитала позволит формировать релевантную информацию для различных групп пользователей, необходимую для принятия обоснованных и эффективных управленческих решений в области

управления собственным капиталом коммерческой организации.

Библиографический список

1. Бланк И.А. Управление капиталом: Учебный курс.- К.: Эльга, Ника-Центр, 2004.- с. 58

2. Уорд К. Стратегический управленческий учет/ пер. с англ. – М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2002. – 448 с.
3. Казанцева С. Ю. – Методика управленческого учета собственного капитала. – Вестник Северо-Кавказского государственного технического университета. – 2008. № 4 (17)
4. Кириллова А.А. – Учет, анализ и контроль капитала в потребительских обществах, – автореферат на соискание ученой степени кандидата экономических наук, Москва, 2008
5. Райан Б. Стратегический учет для руководителя: Пер. с англ. /Под ред. В.А.

Микрюкова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – с.412.

6. Хан Д., Хунгенберг Х. Планирование и контроль: Стоимостно-ориентированные концепции контроллинга: пер. с нем. / под ред. Л. Г. Головача, М. Л. Лукашевича и др. ;– М. : Финансы и статистика, 2005.

7. Johnson H.T., Kaplan R.S. Relevance lost: The Rise and Fall of Management Accounting. – Boston: Harvard Business School Press, 1987.

Ткаченко И.Ю., Гетманова Е.В.

ОСОБЕННОСТИ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ СТРОИТЕЛЬНОЙ (ПОДРЯДНОЙ) ОРГАНИЗАЦИИ

Строительные организации для ведения учетной работы в обязательном порядке формируют и утверждают учетную политику, которая имеет специфические особенности, вызванные строительной деятельностью.

Особенности строительной деятельности влияют, прежде всего, на порядок признания доходов, расходов и финансовых результатов по долгосрочным договорам.

Строительные организации – подрядчики (субподрядчики), как и все коммерческие организации, являющиеся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации, учет своих доходов и расходов ведут в соответствии с правилами, установленными:

- ПБУ 9/99 «Доходы организации», утвержденным Приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 32н;

- ПБУ 10/99 «Расходы организации», утвержденным Приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 33н.

Однако если договор строительного подряда, на основании которого подрядчик ведет свою деятельность,

приходится более чем на один отчетный год, то для учета доходов и расходов подрядная организация обязана применять ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда», утвержденное Приказом Минфина России от 24 октября 2008 г. № 116н. Это ПБУ обязательно к применению даже в том случае, если договор строительного подряда не носит долгосрочного характера, но сроки его начала и окончания приходятся на разные отчетные годы (например, с 15 декабря 2010 г. по 20 июня 2011 г.).

Доходы по таким договорам (п. 7 ПБУ 2/2008) признаются организацией доходами от обычных видов деятельности (выручкой) в соответствии с ПБУ 9/99, которое содержит специальное положение, касающееся порядка определения выручки по договорам с длительным циклом.

Так, п. 13 ПБУ 9/99 установлено, что организация может признавать в бухгалтерском учете выручку от выполнения работ по мере готовности работы или по завершении выполнения работы

в целом. Выручка от выполнения конкретной работы признается в бухгалтерском учете по мере готовности, если возможно определить готовность работы. Следовательно, в учетной политике подрядной организации в обязательном порядке необходимо обозначить критерии, по которым будет определяться готовность работ.

Если выручка определяется подрядчиком по мере готовности работы, то стоимость законченных организацией работ учитывается по дебету счета 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам» в корреспонденции со счетом 90 «Продажи», субсчет 90.1 «Выручка». Следовательно, в этом случае в рабочий план счетов необходимо включить счет 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам».

Пунктом 13 ПБУ 9/99 также предусмотрено, что в отношении разных по характеру и условиям выполнения работ организация может применять в одном отчетном периоде одновременно разные способы признания выручки. Если в отношении разных по характеру и условиям выполнения работ подрядчиком применяются разные способы признания выручки, то в учетной политике обязательно это отражается, а также обозначаются условия выполнения таких работ.

Если сумма выручки не может быть определена (п.14 ПБУ 9/99), она принимается к бухгалтерскому учету в размере признанных в бухгалтерском учете расходов по выполнению работ, которые будут впоследствии возмещены организацией. В строительных организациях в этом случае (п. 8 ПБУ 2/2008) величина выручки по договору определяется исходя из стоимости работ по определенной в договоре цене, а также предусмотрена возможность её корректировки.

Выручка может быть увеличена в связи:

- с использованием более качественных и дорогостоящих строительных материалов и конструкций;
- с выполнением работ, более сложных по сравнению с работами, предусмотренными в технической документации;
- с выполнением работ, не предусмотренных в технической документации;
- с выплачиваемыми дополнительно сверх сметы суммами поощрительных платежей, например, за сокращение сроков строительства;
- с предъявляемыми к заказчикам или иным лицам, указанным в договоре, претензиями (о возмещении затрат, не учтенных в смете, которые организация была вынуждена понести в связи с действиями (бездействием) указанных лиц; о возмещении разумных расходов, осуществленных в связи с установлением и устранением дефектов в технической документации, в связи с задержкой или остановкой работы из-за неоказания заказчиком содействия, предусмотренного договором (например, по передаче организации в пользование необходимых для выполнения работ зданий и сооружений, обеспечению временной подводки сетей энергоснабжения, водопровода).

Уменьшение выручки по договору происходит в связи с неисполнением каких-либо работ, предусмотренных документацией.

Корректируется выручка по договору (п. 9 ПБУ 2/2008) на суммы отклонений, претензий и поощрительных платежей лишь в том случае, если существует уверенность, что эти суммы будут признаны заказчиками или иными лицами, указанными в договоре, которым они будут предъявлены, и суммы их могут быть достоверно определены.

В связи с тем что ПБУ 2/2008 не конкретизирует, в какой момент и как должна определяться уверенность в том, что указанные суммы будут признаны лицами, которым они предъявлены, то подрядная организация при раз-

работке своей учетной политики должна самостоятельно определить, каким образом она будет подтверждать, что суммы отклонений, претензий и поощрительных платежей признаны заказчиками.

В приказе по учетной политике необходимо также предусмотреть, как будут учитываться доходы, полученные при исполнении других видов договоров, не связанных непосредственно с исполнением договора, в качестве прочих доходов или будут относиться в уменьшение прямых расходов по договору. К таким доходам относятся (п. 12 ПБУ 2/2008):

- доходы по договору купли-продажи от продажи организацией излишних строительных материалов и конструкций, приобретенных для исполнения договора;
- доходы в виде арендной платы за сданные в аренду другим лицам строительные машины и оборудование, временно не используемые для исполнения договора.

Согласно п. 10 ПБУ 2/2008 расходы по договору строительного подряда признаются подрядчиком (субподрядчиком) расходами по обычным видам деятельности в соответствии с правилами ПБУ 10/99.

Расходы, понесенные организацией-подрядчиком за период с начала исполнения договора до его завершения, делятся на прямые, косвенные и прочие расходы по договору (п.11 ПБУ 2/2008).

К прямым расходам относятся расходы, непосредственно связанные с исполнением договора (п. 12 ПБУ 2/2008). Помимо фактически осуществленных расходов, в состав прямых расходов включаются ожидаемые неизбежные расходы, именуемые предвиденными расходами, по условиям договора возмещаемые заказчиком.

Предвиденные расходы принимаются к учету:

- либо по мере их возникновения (например, расходы по устранению недоделок в проектах и строительно-монтажных работах по разборке оборудования из-за дефектов антикоррозийной защиты);

- либо путем образования резерва на покрытие предвиденных расходов (например, резерв на гарантийное обслуживание и гарантийный ремонт объекта). Резерв на покрытие предвиденных расходов образуется при условии возможности достоверного определения таких расходов.

Выбранный вариант принятия указанных расходов закрепляется в учетной политике организации-подрядчика.

К косвенным расходам относится часть общих расходов организации на исполнение договоров, приходящаяся на данный договор (п. 13 ПБУ 2/2008). Косвенные расходы включаются в расходы по каждому договору путем распределения общих расходов организации на исполнение договоров. Способы распределения косвенных расходов между договорами (например, путем расчетов с использованием сметных норм и расценок, отражающих современный уровень производственных, технологических и организационных нормативов в строительстве) строительная организация должна самостоятельно установить и закрепить в учетной политике. Способы распределения косвенных расходов, закрепленные приказом по учетной политике, организация должна применять систематически и последовательно.

Прочие расходы по договору – это расходы, не относящиеся к строительной деятельности организации, но возмещаемые заказчиком по условиям договора. Этот вид расходов может включать отдельные виды расходов на общее управление организацией, на проведение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, другие

расходы, возмещение которых заказчиком предусмотрено договором (п. 14 ПБУ 2/2008).

Финансовый результат по договорам подряда определяется на отчетную дату «по мере готовности» при условии, что он может быть достоверно определен (п. 17 ПБУ 2/2008).

Если необходимые и достаточные условия выполняются, тогда организация для признания выручки и расходов по договору применяет способ «по мере готовности». Этот способ означает, что выручка и расходы по договору определяются исходя из подтвержденной организацией степени завершенности работ на отчетную дату и признаются в отчете о прибылях и убытках в тех же отчетных периодах, в которых выполнены соответствующие работы. Причем это происходит независимо от того, должны или не должны выполненные работы предъявляться к оплате заказчику до полного завершения работ по договору (этапа работ, предусмотренного договором).

Согласно п. 20 ПБУ 2/2008 степень завершенности работ по договору на отчетную дату организация может определять следующими способами:

- по доле выполненного на отчетную дату объема работ в общем объеме работ по договору;
- по доле осуществленных на отчетную дату расходов в расчетной величине расходов по договору, при этом расходы, осуществленные на отчетную дату, подсчитываются только по выполненным работам (п. 21 ПБУ 2/2008).

Расходы, осуществленные в счет предстоящих работ по договору, и авансовые платежи организациям, выступающим в качестве субподрядчиков по договору, не включаются в состав расходов, осуществленных на отчетную дату.

Следовательно, подрядная организация в приказе по учетной политике должна указать, каким способом будет

определяться степень завершенности работ по договору.

Выручка по договору, признанная способом «по мере готовности», учитывается до полного завершения работ (этапа работ) как отдельный актив – «не предъявленная к оплате начисленная выручка» (п. 26 ПБУ 2/2008).

В действующем Плане счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению, утвержденных Приказом Минфина Российской Федерации от 31 октября 2000 г. № 94н, отсутствует счет, на котором должна учитываться не предъявленная к оплате начисленная выручка.

Подрядным строительным организациям необходимо самостоятельно решить, каким образом отражать в бухгалтерском учете такой актив, как «не предъявленная к оплате начисленная выручка».

Для учета такой выручки можно рекомендовать открытие к счету 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам» соответствующих субсчетов, например:

46.1 «Выполненные этапы по договору».

46.2 «Не предъявленная к оплате начисленная выручка».

Также как альтернативный вариант можно рекомендовать применять счет 62, открыв к нему отдельный субсчет «Не предъявленная к оплате начисленная выручка».

Строительные организации, как правило, применяют общую систему налогообложения и соответственно являются плательщиками налога на прибыль организаций.

Налоговая база по налогу на прибыль исчисляется по итогам каждого отчетного (налогового) периода на основе данных налогового учета, порядок ведения которого регулируется Налоговым кодексом РФ (НК РФ). Однако глава 25 НК РФ не предусматривает от-

раслевых особенностей налогообложения доходов строительных организаций. В этой связи подрядные организации независимо от осуществляемого вида деятельности должны применять порядок признания доходов, установленный главой 25 НК РФ.

Порядок ведения налогового учета организуется подрядной организацией самостоятельно и закрепляется в учетной политике для целей налогообложения, утверждаемой соответствующим приказом (распоряжением) руководителя подрядной организации.

Для целей исчисления налога на прибыль предусмотрено два метода признания доходов и расходов: метод начисления (ст. 271 НК РФ) и кассовый метод (ст. 273 НК РФ).

Метод начисления предусматривает признание доходов в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав.

Кассовый метод предусматривает признание доходов и расходов в том отчетном (налоговом) периоде, в котором имело место фактическое поступление денежных средств, иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав. Кассовый метод применяют в основном лишь строительные организации с небольшим объемом выручки.

Поэтому строительные организации, как правило, исчисляют налог на прибыль методом начисления.

Выбранный метод организация в обязательном порядке должна закрепить в приказе об учетной политике в целях налогообложения.

Налоговым кодексом РФ (п. 2 ст. 271) установлены случаи, при которых налогоплательщик самостоятельно распределяет доходы с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов:

- если доходы относятся к нескольким отчетным (налоговым) периодам;
- если связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем.

Датой получения доходов от реализации признается дата реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав) независимо от фактического поступления денежных средств (иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав) в их оплату (п. 3 ст. 271 НК РФ).

Датой признания доходов по выполненным работам является дата принятия работ по акту организацией, для которой данные работы были выполнены.

По производствам с длительным технологическим циклом, если условиями заключенных договоров не предусмотрена поэтапная сдача работ (услуг), доход от реализации распределяется подрядной строительной организацией самостоятельно. При распределении дохода следует соблюдать принцип равномерности признания дохода на основании данных учета.

Под производством с длительным технологическим циклом в целях исчисления налога на прибыль следует понимать производство, сроки начала и окончания которого приходятся на разные налоговые периоды независимо от количества дней осуществления производства (Письмо Минфина России от 13 октября 2006 г. № 03-03-04/4/160). Порядок распределения доходов по длительным договорам распространяется только на случаи заключения договора, не предусматривающего поэтапную сдачу работ, услуг (вне зависимости от продолжительности этапов).

Цена договора может быть распределена между отчетными периодами, в течение которых выполняется договор одним из следующих способов:

- равномерно;

- пропорционально доле фактических расходов отчетного периода в общей сумме расходов, предусмотренных в смете.

Принципы и методы, в соответствии с которыми подрядчик распределяет доходы от реализации по заключаемым договорам, должны быть утверждены в его учетной политике.

Если строительная организация исчисляет налог на прибыль методом начисления, то деятельность таких организаций имеет свои особенности и в части разделения своих расходов, связанных с производством и реализацией, на прямые и косвенные расходы, а также в отношении порядка распределения прямых расходов. Состав прямых расходов устанавливается подрядчиком самостоятельно и закрепляется в учетной политике.

Так как в структуре оборотного капитала строительных организаций значительную долю занимает незавершенное производство, то строительным организациям при определении своего состава прямых расходов следует руководствоваться перечнем прямых расходов, рекомендуемым п. 1 ст. 318 НК РФ. Расходы, не отнесенные налогоплательщиком в состав прямых расходов, относятся к косвенным расходам. Исключение составляют внереализационные расходы, определяемые в соответствии со ст. 265 НК РФ.

Определяя в учетной политике для целей налогообложения состав прямых и косвенных расходов, следует учитывать, что сумма косвенных расходов на производство и реализацию, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, в отличие от прямых расходов, относится к расходам текущего отчетного (налогового) периода в полном объеме. В таком же порядке включаются в расходы текущего периода и внереализационные расходы.

Следует отметить: деятельность подрядчика с точки зрения налогообло-

жения признается работой, поэтому подрядчик не вправе относить сумму прямых расходов, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде в полном объеме на уменьшение доходов от производства и реализации данного отчетного (налогового) периода без распределения на остатки незавершенного производства.

Прямые расходы подрядчик обязан распределять на незавершенные и на выполненные в текущем месяце работы (п. 1 ст. 319 НК РФ). Порядок распределения прямых расходов подрядчик устанавливает самостоятельно и закрепляет его в своей учетной политике. При этом следует учитывать, что:

- распределение прямых расходов должно производиться организацией с учетом соответствия осуществленных расходов выполненным работам;
- если отнести прямые расходы к конкретному производственному процессу по выполнению работ невозможно, то налогоплательщик вправе использовать свой механизм распределения прямых расходов, основанный на экономически обоснованных показателях.

Этот механизм распределения также нужно закрепить в налоговой политике организации.

Библиографический список

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая утверждена Федеральным законом от 05.08.2000г. № 117-ФЗ в ред. от 19.07.2009г. № 205-ФЗ.
2. Приказ Минфина РФ от 6 октября 2008 г. № 106н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008»
3. Приказ Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 32н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99»
4. Приказ Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 33н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы органи-

зации» ПБУ 10/99»

5. Приказ Минфина РФ от 24 октября 2008 г. № 116н «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008).

6. Постановление Государственного комитета Российской Федерации по строительству и жилищно-коммунальному комплексу от 5 марта 2004 г. № 15/1 «Об утверждении и введении в

действие методики определения стоимости строительной продукции на территории Российской Федерации»

7. Постановление Российского статистического агентства от 11 ноября 1999 г. № 100 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету работ в капитальном строительстве и ремонтно-строительных работ»

Меликов Ю.И.

РАСЧЕТНЫЕ ОТНОШЕНИЯ, ИХ СОДЕРЖАНИЕ, СТРУКТУРА И ЭФФЕКТИВНОСТЬ

Расчетные отношения являются важнейшим элементом, обеспечивающим бесперебойное функционирование национальной и мировой экономики. От их правильной организации и эффективности во многом зависит непрерывность кругооборота и воспроизводства капитала на каждом отдельном предприятии и в отраслях народного хозяйства. Вместе с тем требуют выяснения и уточнения отдельные вопросы теории и практики их организации. Их рассмотрение является предметом данной статьи.

Расчеты в народном хозяйстве представляют собой совокупность экономических (товарно-денежных) отношений, связанных с возникновением и урегулированием взаимных требований и обязательств субъектов рынка (государства, предприятий, организаций, населения, рабочих и служащих) в процессе осуществления хозяйственных операций. Они включают встречное движение товара и денег, определяют порядок и время (момент) взаимного перехода прав собственности контрагентов на товар и деньги [4].

Нередко в экономической литературе под расчетами понимаются не товарно-денежные, а чисто денежные

отношения. При этом понятие расчетов и денежного платежа практически отождествляется. Такая трактовка была приемлемой в условиях командно-административной экономики, когда платеж производился, как правило, только после отгрузки товара, выполнения работ, оказания услуг и фактически завершал расчеты. В современных условиях рыночной экономики, при широком развитии авансирования или предоплаты, завершением расчетов нередко является получение покупателем ранее оплаченного товара. Таким образом, в одних случаях расчеты начинаются с движения товара и завершаются движением денежных средств, в других — начинаются с движения денежных средств и завершаются движением товара. Однако при всех обстоятельствах они считаются завершенными только тогда, когда поставщик получил деньги, а покупатель — товар. Таким образом, расчеты — более общее понятие, чем «платежи». Первое включает в себя как перемещение денежных средств от покупателя к получателю, так и перемещение товара, работ, услуг от производителя (исполнителя) к заказчику¹.

¹ Эта позиция автора находит поддержку в экономической литературе, [1, с 9-14]

Функциями расчетов являются:

- 1) авансирование капитала в новый кругооборот путем приобретения необходимых факторов производства;
- 2) получение денежной выручки в результате реализации готовой продукции, завершение кругооборота, высвобождение и возврат ранее авансированного капитала;
- 3) последовательная смена форм стоимости в процессе кругооборота: денежной на товарную, товарной на денежную;
- 4) территориальное перемещение (международное, межрегиональное, внутрирегиональное) денежных средств и товарной массы;
- 5) взаимосвязь индивидуальных кругооборотов капиталов контрагентов - отдельных предприятий и хозяйствующих субъектов;
- 6) выявление финансового результата (прибыли или убытка): товаропроизводителями - как разницы между затратами (издержками) и ценой реализации (продаж); торговыми посредниками - как ценовой разницы от перепродажи товара.

Расчеты могут осуществляться как за счет собственных средств предприятия, так и за счет кредита. По проблеме определения и сущности кредита в экономической литературе существует множество точек зрения. Необходимо обозначить собственную позицию по этому вопросу. Кредит представляет собой совокупность экономических отношений, связанных с возвратным движением ссудного капитала (в денежной и материально-вещественной форме) эмиссионного, накопительного, мобилизационного и криминального происхождения путем перераспределения между собственниками, хозяйствующими субъектами временно свободных материальных, денежных и трудовых ресурсов государства, предприятий, населения на условиях возвратности, срочности, платности или иной материальной или нематериальной выгоды. Кредит играет важную роль при обеспечении непрерывности расчетов и кругооборота капитала предприятий. Он при-

нимает форму платежного кредита (у плательщика), выдаваемого на проведение платежа или расчетного кредита (у поставщика), выдаваемого под товары отгруженные и иную дебиторскую задолженность. В последнем случае он носит компенсационный характер, замещает предприятию ранее вложенные денежные средства в производство отгруженной товарной продукции. Расчетный кредит трансформируется в платежный, так как используется поставщиком для осуществления платежей по приобретаемым материальным ценностям для начала нового кругооборота капитала.

Расчетные отношения включают следующие элементы: *участников расчетов* — поставщика и грузополучателя, плательщика и получателя средств; *объект расчетной сделки (операции)* — товарно-материальные ценности, оказанные услуги, выполненные работы, ценные бумаги, финансовые требования и обязательства, а также денежные (валютные) средства; *документарную базу* — комплект коммерческих, транспортных, финансовых документов, являющихся основанием для расчетных операций, определяющих суммовое денежное выражение взаимных требований и обязательств контрагентов; *средства и инструменты платежа*; *органы, осуществляющие платежи* — банковскую систему (коммерческие банки и расчетно-кассовые центры ЦБ РФ, а также клиринговые учреждения); *посредников в расчетах* — факторинговые компании и фирмы, а также гарантии[3, с. 119-120].

Расчеты могут быть классифицированы следующим образом (рис.1). Внутригосударственные (национальные) — между юридическими, физическими лицами одного государства. Международные (интернациональные) — между юридическими, физическими лицами разных стран. В зависимости от характера участия банков расчеты под-

разделяются на небанковские, осуществляемые контрагентами, минуя банк, внутрибанковские — между контрагентами, имеющими счета в одном банке, и межбанковские — затрагивающие перемещение денежных средств между

разными коммерческими банками. Инструменты платежа могут быть клиентскими и банковскими. Как правило, банковские и небанковские безналичные расчеты тесно взаимосвязаны, взаимодействуют, переплетаются.

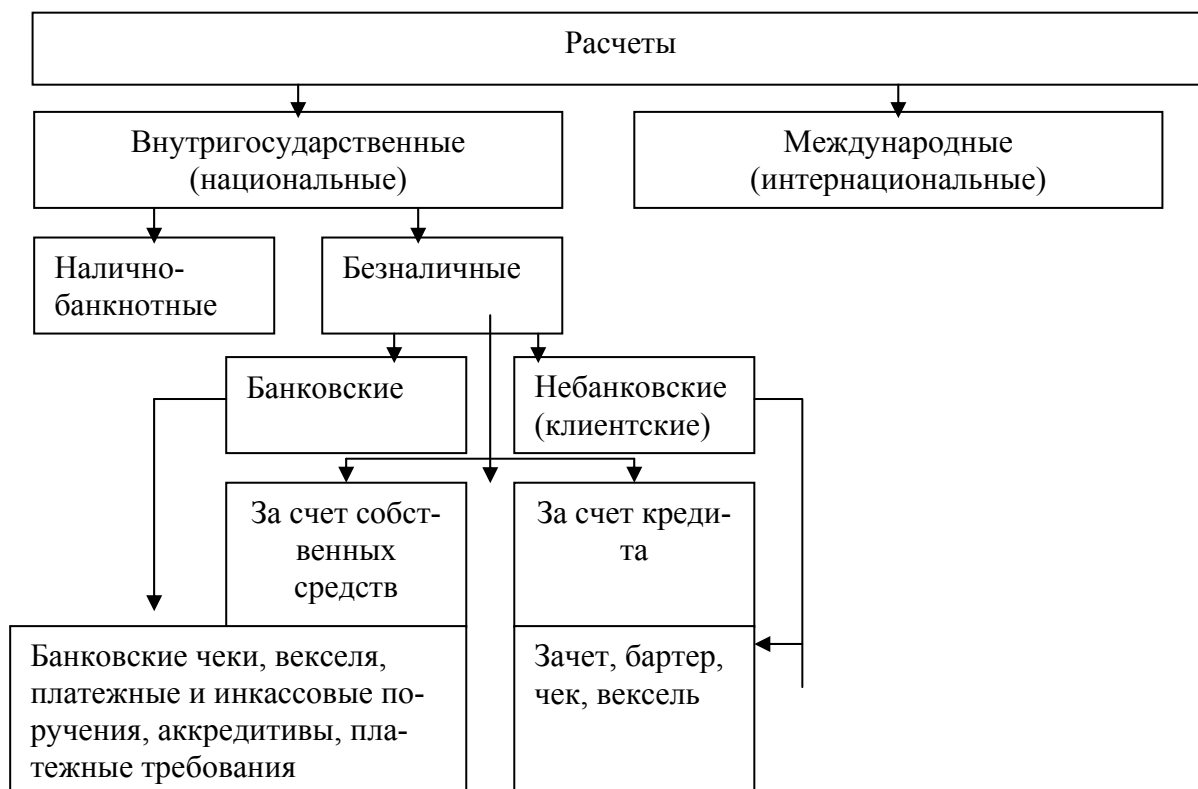


Рис. 1. Структура расчетов (Составлена автором)

Полный зачет (бартер) имеет место, когда зачтенная сумма равна сумме требований, предъявленных к зачету. Частичный (неполный) зачет (бартер) с доплатой суммы долга одним из контрагентов имеет место, когда зачтенная сумма меньше суммы требований, предъявленных к зачету. В первом случае имеют место небанковские (клиентские) безналичные расчеты, во втором случае — сочетание небанковских (клиентских) безналичных расчетов с банковскими по поводу перевода суммы долга.

Система расчетов представляет собой совокупность государственных законов и правил, регулирующих меха-

низм организации расчетов в народном хозяйстве, и совокупность банковских и иных учреждений, обеспечивающих проведение платежей и контроль за их правильным осуществлением.

Расчёты с использованием в качестве средства платежа банкнот (денежных знаков) называют налично-денежными (хотя точнее - налично-банкнотными). В целях оптимизации налично-денежного оборота государство ограничивает предельный размер платежа наличными (в настоящее время — 100 тыс.руб.). Безналичные — это расчёты без участия наличных денег, путем записей и перевода средств по счетам (включая зачёт взаимных требований).

Они осуществляются в разных формах, обусловленных различиями содержания структурных элементов (рис. 2) и имеющих специфические особенности в механизме функционирования: различие видов расчетных документов (коммерческих, транспортных, финансовых), характера документооборота, средств, инструментов, времени и способа платежа, особенностей отражения операций по банковским счетам и перехода прав собственности контрагентов на товар и деньги. Комбинации в содержании этих элементов обуславливают возможность дальнейшего их совершенствования, появление новых, более полно отвечающих нынешнему состоянию и перспективам развития российской экономики.

В качестве *средств и инструментов безналичного платежа* на практике используются клиентские и банковские чеки и векселя, платёжные и инкассовые поручения, платёжные требования, банковские переводы и аккредитивы, пластиковые карты. Их использование определяет особенности инициирования расчётов и платежей, последовательность движения денежных средств в процессе совершения операций по банковским счетам.

Документооборот представляет собой протекающий во времени процесс оформления, обработки и движения расчетных документов плательщика, банка в ходе совершения хозяйственной операции. Он определяется банковскими нормами и правилами, регламентирующими порядок оформления, обработки и прохождения расчетных документов при совершении расчетов. Его оптимизация способствует ускорению расчетов, снижению неплатежей и взаимной дебиторско-кредиторской задолженности.

Способ платежа — определяет последовательность и характер движения средств по счетам. Он включает

время совершения платежа, степень его гарантированности, источник и полноту платежа, последовательность движения средств по счетам. Основные способы платежа: 1) путем списания средств со счета плательщика с последующим их зачислением на счет получателя; 2) путем зачисления средств на счет получателя с последующим их списанием со счета плательщика; 3) платежи с предварительным депонированием средств (в банках плательщика или поставщика); 4) платежи за счет банка с последующим получением возмещения плательщика; 5) путем зачета взаимных требований и перечисления сальдо незачтенной суммы.

Источниками совершения платежа могут являться собственные средства предприятий, бюджетные ассигнования, кредиты и займы (в том числе кредиторская задолженность). Степень полноты платежа предусматривает: платеж в полной сумме (глобальный платеж); оплату каждой конкретной услуги и поставки товара; частичный платеж - путем перечисления части суммы; укрупненный периодический платеж - за поставляемые товары и оказанные услуги.

Время платежа предполагает следующие варианты его совершения: до отгрузки товара и оказания услуг (предоплата, авансирование); оплату сразу после отгрузки продукции или одновременно с ней; оплату после получения и приемки товара покупателем; оплату товаров и услуг через определенный период, оговоренный в расчетном документе (вексель, расчетные документы с указанием конкретных сроков платежа после получения товара или расчетных документов за него). Разновидностью последней формы является *консигнация*, то есть совершение платежа после реализации покупателем полученного от поставщика товара.

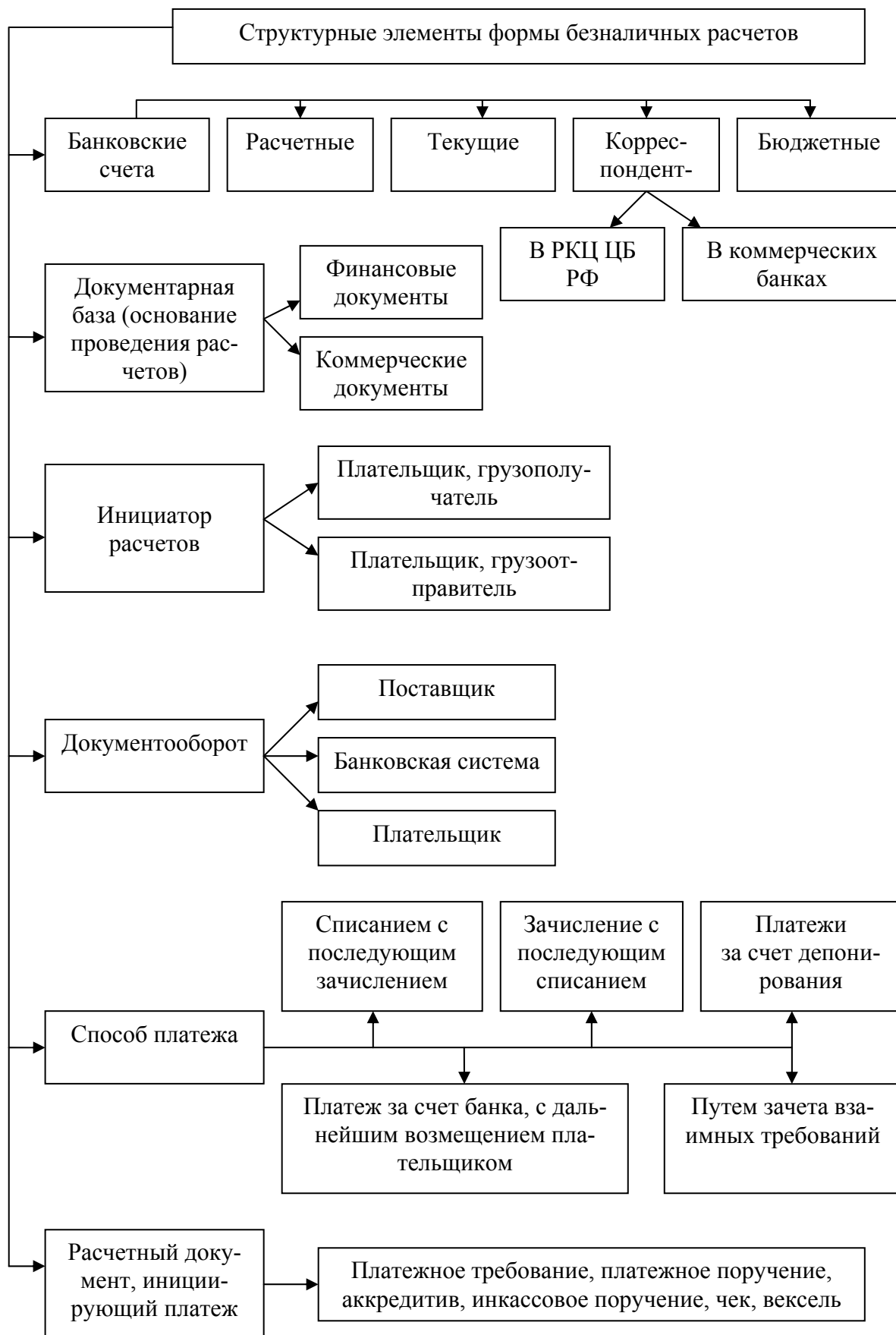


Рис. 2. Элементы формы безналичных расчетов (составлено автором)

Степень гарантированности платежа определяется следующими формами гарантий: депонированием средств в банке плательщика или поставщика; предоплатой или авансированием поставщика; гарантией банка; банковским кредитом; гарантией и поручительствами третьих лиц.

Выбор той или иной формы безналичных расчетов должен учитывать конкретные условия деятельности предприятия, степень доверия к партнерам, их удаленность, условия и время транспортировки груза, средства связи, место осуществления платежа и т.д. Правильный выбор формы расчетов с каждым контрагентом обеспечивает гарантированность и ускорение получения денежной выручки поставщиком, предотвращение не предусмотренного договором авансирования поставщика плательщиком. Для плательщика это означает обеспечение гарантии поставки, ускорение получения товара, недопущение не предусмотренного договорами авансирования поставщика. В зави-

симости от состояния платежной системы, степени доверия контрагентов соотношение между наличными и безналичными расчетами может меняться.

В процессе расчетов происходит раздвоение интересов каждого контрагента. Грузополучатель одновременно является плательщиком. Как грузополучатель он стремится быстрее получить товар, как плательщик – к наибольшей задержке платежа. Поставщик одновременно является грузоотправителем товара и получателем денег и заинтересован как можно раньше получить платеж за отгруженный товар. Однако объективные задачи ускорения расчетов требуют решения проблемы сближения во времени (рис. 3): 1) моментов отгрузки товара и его получения за счет ускорения транспортировки; 2) моментов платежа плательщиком и получения денег поставщиком за счет четкой работы платежной системы, быстрого и качественного оформления расчетных документов контрагентами;

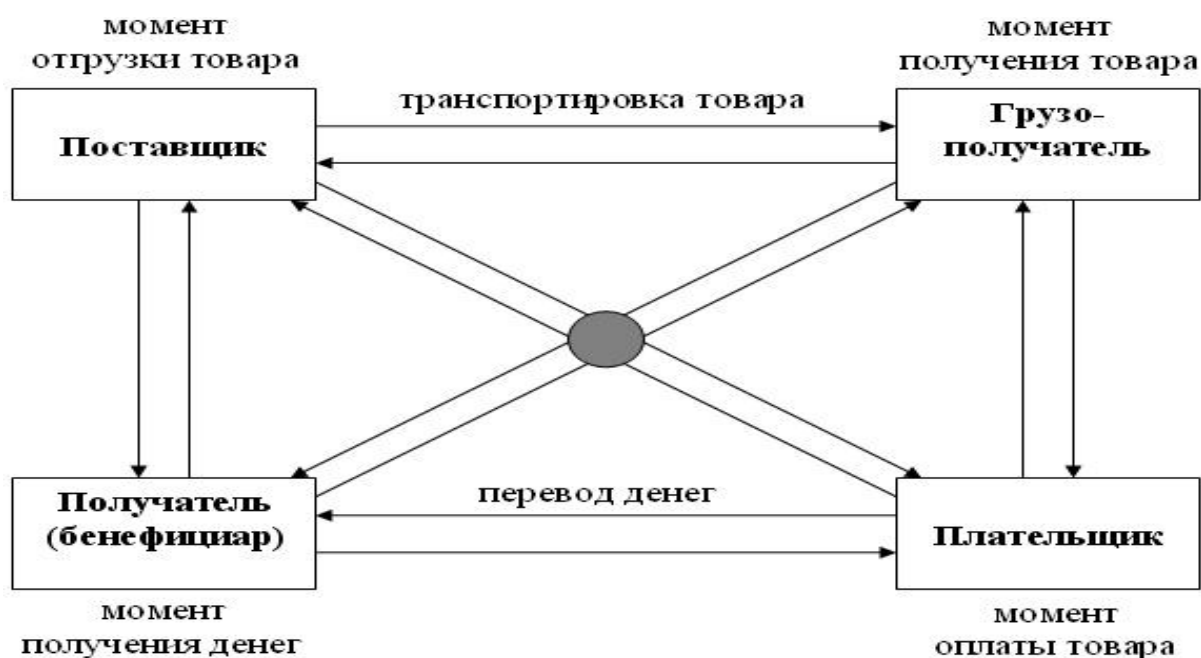


Рис. 3 Схема эффективности расчетов поставщиков и покупателей.
(составлено автором)

3) моментов отгрузки товара поставщиком и совершения платежа плательщиком; 4) моментов получения товара плательщиком и поставщиком - денег; 5) моментов отгрузки товара поставщиком и получения им платежа за товар; 6) моментов получения товара грузополучателем и оплаты полученного товара. Следовательно, идеальная организация расчетов предполагает сближение рассмотренных моментов относительно друг друга, стремящихся к точке пересечения диагоналей.

Время расчетов охватывает весь период реализации продукции, начиная от ее отгрузки до поступления денежных средств. Оно состоит из времени проведения ее составляющих отдельных операций [5,с111]: 1) выдачи распоряжения на отгрузку товарно-материальных ценностей; 2) подбора, сортировки и подготовки груза к отправке; 3) транспортировки груза автомобильным, железнодорожным, морским или авиационным транспортом; 4) оформления транспортными организациями железнодорожных квитанций, товарно-транспортных накладных и коносаментов; 5) таксировки счетов-фактур, платежных требований и других документов по расчетам за отгруженные ценности; 6) сдачи поставщиком на инкассо в банк расчетных документов для взыскания платежа или подготовка и передача плательщиком в банк оформленных платежных поручений; 7) пересылка платежных требований в адрес плательщика и его банка; 8) согласия плательщика на совершение платежа; 9) списания денежных средств со счета плательщика; 10) перевода денежных средств со счета плательщика на счета банка плательщика и поставщика; 11) зачисления поступившей суммы денежных средств на счет поставщика; 12) подготовки банковской выписки из рас-

четного счета поставщика о проведенных операциях.

Эффективность безналичных расчетов требует сокращения времени на транспортировку товаров, документооборот и совершение платежей, что позволит контрагентам сблизить во времени встречное движение товаров и денежных средств, снизить взаимную дебиторскую и кредиторскую задолженность, ускорить оборачиваемость капитала предприятия.

Таким образом, экономическая эффективность безналичных расчетов целиком зависит от местонахождения предприятий, способов транспортировки груза, оперативности оформления коммерческих, транспортных, страховых и платежных документов, технических средств связи между банками-корреспондентами, наличия денежных средств на расчетных счетах плательщиков и корреспондентских счетах их банков, возможности беспрепятственного и оперативного получения кредита.

Однако расчеты используются не только для обеспечения непрерывного кругооборота капитала, но и, как показала российская практика, для вывода активов предприятия, его декапитализации, проедания амортизационного фонда, доведения предприятия до банкротного состояния.

Специфика российского капитализма связана с получением избранными, селективными капиталистами «халвной» собственности в результате приватизации, фактически даром, в лучшем случае за «шапку сухарей». Они получают свои доходы за счет: 1) монопольно высоких цен на товар; 2) присвоения амортизационных средств; 3) перепродажи предприятий (полученных за бесценок) по рыночной цене; 4) продажи наиболее ценного оборудования, уничтожения распродажи иного оборудования в виде металлолома; 5) экспор-

та товаров по заниженным и импорта по завышенным ценам с зачислением разницы на счета предпринимателей в офшорных зонах.

Вот почему задача административно-банковского контроля при проведении расчетов состоит в предотвращении уничтожения и вывода активов предприятий, «проедания» амортизационного фонда. Для сохранения последнего необходимо в банке открыть специальный банковский счет, на котором концентрировать амортизационные отчисления с целью последующего финансирования замены и обновления изношенных основных фондов в соответствии с программами технического перевооружения и модернизации предприятий. При этом следует предусмотреть возможность временного заимствования на условиях возвратности предприятием этих ресурсов на цели формирования оборотных средств.

Важной проблемой ускорения расчетов является ликвидация задержки платежей оптово-розничной торговой сети за товары сельхозтоваропроизводителей (в настоящее время от 30 дней и выше). Минпромторг предлагает следующие сроки платежей: от 10 дней - при сроке годности продукта до 10 дней, до 30 рабочих дней - при сроке годности продукта от 10 до 30 дней, а на отдельные виды продовольствия даже 75 дней [2,с11]. Несвоевременность расчетов увеличивает потребность предприятий в банковском кредите и является одной из причин несвоевременного возврата и погашения кредита. Необходимо установить следующие обязательные сроки платежей оптово-розничной торговой сети: по скоропортящимся товарам – в течение 3 рабочих

дней, не считая дня получения товара; по другим видам продукции не более 10 рабочих дней. Одновременно следует предусмотреть санкции (пеня 0.3% за каждый день просрочки платежа) с автоматическим ее взысканием банком при совершении платежа, как это имело место в советский период. Для этого потребуется внесение соответствующих изменений в ГК РФ и Положение ЦБ РФ – 2П. Ускорение расчетов позволит повысить их эффективность, снизить дебиторско – кредиторскую задолженность участников расчетов, совокупную потребность каждого предприятия и народного хозяйства в целом в оборотных средствах и кредите как источнике их формирования.

Библиографический список

1. Ануреев С. В. Платежные системы и их развитие в России. – М.: Финансы и статистика, 2004.
2. С. Лисовский. А кнут повесить на гвоздь. // Агрокредит №9 2009. с.11
3. Меликов Ю. И. Расчетные отношения в рыночной экономике. Россия и мировой финансовый кризис: поиски глобальных и национальных ответов (сборник материалов Международной научно-практической конференции). РМИЭиУ. Ростов – на – Дону. 2009.
4. Меликов Ю. И. Глава 3. Безналичные расчеты. в кн. Деньги, кредит, банки. Учебное пособие под ред. Семенюта О. Г. – М.: Контур, 1998.
5. Челноков В. В. Деньги, кредит, банки.– М.:ЮНИТИ-ДАНА, 2007.
6. Меликов Ю. И. О роли расчетов в обеспечении непрерывности кругооборота капитала. Ученые записки. Вып. 16 / РГЭУ (РИНХ) – Ростов н/Д., 2010.

РАЗРАБОТКА КОНЦЕПЦИИ ФОРМИРОВАНИЯ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ УПРАВЛЕНИЯ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫМИ ОРГАНИЗАЦИЯМИ

Важнейшим условием устойчивого развития сельского хозяйства в современной экономике становится переход на новый уровень организации бизнес-процессов и проведение последовательных мер по повышению эффективности производства. Это предполагает необходимость разработки методологии УАО управления в сельскохозяйственных организациях, обеспечивающей индикативное планирование деятельности хозяйствования, сочетание управления текущей деятельностью, запуском новых бизнес-процессов, проведением реструктуризации бизнес-процессов и планомерным свертыванием устаревших производств в АПК.

При разработке и реализации стратегии развития сельскохозяйственной организации принимаются бизнес-планы на средне- и краткосрочные периоды, формируются бюджеты отдельных бизнес-единиц и структурных подразделений, определяется потребность в финансовых ресурсах и наиболее рациональные источники их привлечения, рассчитывается эффект планируемых изменений.

Вместе с тем изучение теоретических работ и методических материалов позволяет сделать вывод, что полного методологического обеспечения разработки УАО управления сельскохозяйственной организации, охватывающего все элементы, процессы и факторы развития организации, до сих пор нет. Кроме того, в большинстве работ методика УАО управления не увязывается с особенностями конкретных сегментов бизнеса, то есть не учитывает специфических особенностей сельскохозяйст-

венного производства и сложившихся организационно-производственных структур. Обоснование УАО управления сельскохозяйственными организациями – это сложный процесс, предполагающий учет множества внешних и внутренних факторов; еще более сложным процессом является реализация стратегического управленческого учета, предполагающая взаимодействие разнообразных методов и технологий управления. Этому аспекту методологии формирования УАО управления в сельскохозяйственных организациях и её реализации посвящено данное исследование.

Концепция формирования учетно-аналитического обеспечения управления сельскохозяйственными организациями предполагает выработку основной точки зрения на проблему реализации учетной и аналитической функции. Укрупненно разработанная концепция формирования учетно-аналитического обеспечения управления сельскохозяйственными организациями представлена на рисунке 1 (см. ниже).

Разработанная концепция включает блок, представленный теоретическими положениями. Теоретический базис включает в себя понятийный аппарат, используемый в исследуемой области, основополагающие балансовые теории. Следует обратить внимание на то, что базовыми понятиями в исследуемой области являются: учетно-аналитическое обеспечение управления организациями и учетно-аналитическая система.

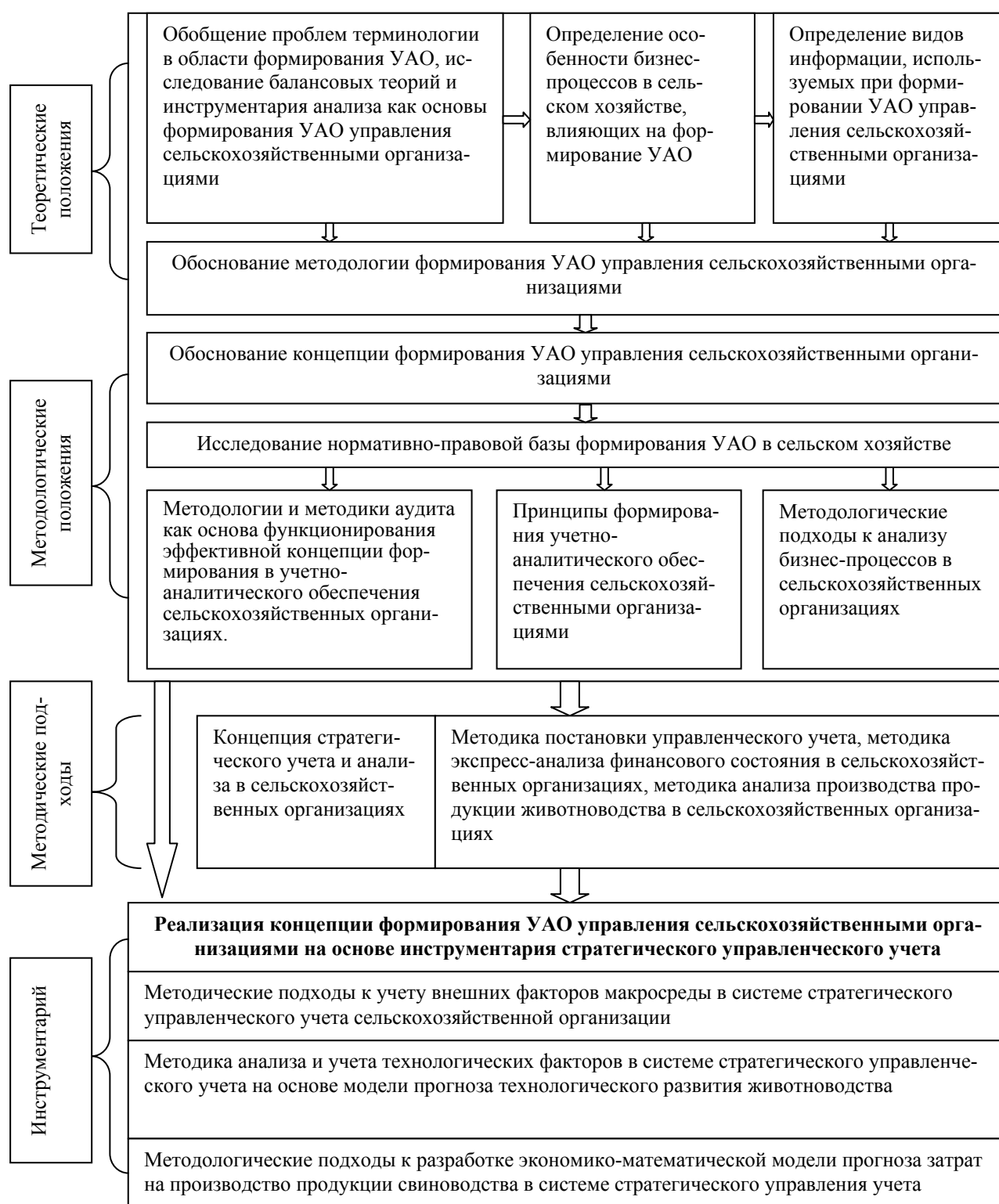


Рис. 1. Концепция формирования учетно-аналитического обеспечения в сельскохозяйственных организациях

Под **учетно-аналитическим обеспечением (УАО)** понимается результат процесса сбора, обработки, анализа и передачи финансовой и нефинансовой информации о состоянии управляемых объектов и внешней среды, сформированной в учетно-аналитической системе сельскохозяйственной организации, а также совокупность методов и методик экономического анализа, используемых как для подтверждения бухгалтерской (финансовой) отчетности, так и формирования информации, используемой менеджерами для принятия управленческих решений, для планирования, контроля за ходом деятельности вверенных им подразделений, измерения и оценки полученных результатов.

Учетно-аналитическая система (УАС) включает в себя две базовые подсистемы: учетную и аналитическую, которые выполняют соответствующие функции в системе управления сельскохозяйственной организацией. В целом данная система играет важную роль в реализации пяти базовых функций управления. Основные функции управления связаны с формированием, обработкой и анализом информации. Бухгалтерский учет, являясь неотъемлемой частью системы управления, выполняет ряд функций: информационную, аналитическую, контрольную, плановую, обратной связи. Таким образом, учетная информация является основным источником формирования учетного обеспечения. Данные термины применимы к экономическим субъектам различных отраслей и сфер деятельности.

При формировании УАО в рамках УАС сельскохозяйственной организации необходимо учитывать выявленные особенности бизнес-процессов в сельскохозяйственных организациях. Исходя из них и информационных потребностей менеджеров экономический субъект проектирует свою УАС, в рамках которой формируется УАО, адекватное

поставленным сельскохозяйственной организации целям и стратегии.

При этом важно обеспечить экономичность формирования УАО управления сельскохозяйственными организациями, то есть использования такого варианта, который обеспечил бы максимальное удовлетворение менеджеров в учетно-аналитической информации при минимизации затрат на ее формирование. Для этих целей необходимо определить технологию формирования учетной информации, ее виды и инструментарий, используемый для аналитических целей. Виды информации, формируемой в рамках УАО управления организацией, зависят от избранной балансовой теории (статической, динамической, эволюционно-адаптивной) и определяют виды учета, которые целесообразно использовать, а также приемы и методы анализа и обработки учетной информации и результатов аналитических процедур.

Целесообразно выработать стратегию формирования учетно-аналитического обеспечения управления, представляющую собой совокупность правил и приемов, обеспечивающих достижение основных целей развития сельскохозяйственной организации при возможности обеспечения необходимыми ресурсами. Фактически стратегия формирования учетно-аналитического обеспечения управления должна соответствовать критерию Парето-эффективности.

Стратегия в области формирования учетно-аналитического обеспечения управления должна представлять собой важнейшую составляющую бизнес-стратегии сельскохозяйственной организации.

Следует обратить внимание и на то, что, наряду с учетной и аналитической, в рамках учетно-аналитического обеспечения управления важное значение имеет контрольная функция, обеспечивающая, во-первых, формирование

качественной и достоверной информации в рамках учетно-аналитической системы, а во-вторых, выявление внутрипроизводственных резервов на основе применения аналитических процедур.

Второй блок формирования учетно-аналитического обеспечения управления сельскохозяйственными организациями представлен методологическими положениями. При формировании учетно-аналитического обеспечения управления сельскохозяйственными организациями следует учитывать ряд ограничений, связанных с необходимостью выполнения требований нормативных документов, используемых при формировании информации в бухгалтерском финансовом учете, налоговом учете. При этом целесообразно использовать нормативные акты, структурированные в разрезе пяти уточненных уровней, соответствующих иерархическим уровням УАС. В соответствии с предлагаемым подходом все нормативные акты делятся на нормативные акты, регламентирующие формирование УАО в соответствии: 1) с МСФО; 2) с национальным законодательством; 3) с учетом отраслевой специфики сельскохозяйственных организаций; 4) с учетом специфики агрохолдингов; 5) с учетом специфики учетной политики сельскохозяйственной организации, ее филиалов и других обособленных подразделений.

Данные управленческого учета и управленческая отчетность могут быть сформированы сельскохозяйственной организацией самостоятельно на основе разработанных внутри нее регламентов. В области управленческого учета и такого его перспективного направления как стратегический управленческий учет, нормативная регламентация отсутствует. Однако большинство организаций применяют не автономный вариант ведения данных видов учета, а интегрированную систему учета. При этом в большинстве случаев речь идет о

трансформации информации, сформированной в бухгалтерском финансовом учете на базе знаний, касающихся особенностей ее формирования, информационных потребностей менеджеров, и профессиональном суждении бухгалтера.

Каждая сельскохозяйственная организация самостоятельно определяет структуру учетно-аналитического обеспечения и учетно-аналитической системы. Формирование учетно-аналитического обеспечения управления позволяет осуществлять контрольные функции, связанные с обеспечением сохранности собственности и анализом эффективности его использования, аналитические функции, связанные с выявлением и мобилизацией имеющихся внутрипроизводственных резервов и формированием условий для повышения эффективности управления сельскохозяйственной организацией.

Формирование учетно-аналитического обеспечения управления сельскохозяйственной организацией представляет собой процесс, осуществляемый бухгалтерской и экономическими службами с целью представить достоверную бухгалтерскую, налоговую отчетность, другие виды отчетности, предусмотренные законодательством РФ, а также информацию, ориентированную на менеджеров и позволяющую сделать выводы относительно эффективности и рациональности деятельности и принимать рациональные управленческие решения. Таким образом, УАО управления сельскохозяйственными организациями должно обеспечивать реализацию следующих категорий целей:

- 1) операционные и стратегические цели, связанные с текущей и долгосрочной эффективностью и экономичностью бизнес-процессов и отдельных операций;

- 2) финансовые цели, связанные с представлением в достоверной финансовой отчетности;

3) цель соответствия, связанную с выполнением предписаний надзорных органов и внутренних регламентов и процедур.

Формированию достоверной информации в рамках УАО управления содействуют: формирование системы внутреннего контроля и аудита, использование аудита, сопутствующих ему услуг, и прочих, связанных с аудиторской деятельностью. В связи с этим важное значение приобретает дальнейшее совершенствование методологии и методики аудита на основе использования процессно-пообъектного подхода к планированию.

При формировании УАО необходимо руководствоваться принципами в области учетного и аналитического обеспечения. Состав конкретных принципов, применяемых при формировании УАО, зависит, во-первых, от структуры УАС и видов учета, используемых в ней, во-вторых, от обязательных требований действующего законодательства. Таким образом, в составе принципов как основу можно выделить принципы, предусмотренные действующим законодательством и дополнительные, которые могут быть закреплены во внутренних регламентах сельскохозяйственной организации.

В рамках данного блока следует учитывать возрастание роли концепции процессного управления, требующей организации учета в разрезе бизнес-процессов, протекающих в сельскохозяйственной организации. Помимо этого, в рамках УАО следует использовать методологические подходы к анализу бизнес-процессов в сельскохозяйственных организациях.

Третий блок в концепции представлен методическими подходами, а также рядом разработанных методик. При этом важное значение имеет предлагаемая концепция стратегического учета и анализа в сельскохозяйственных организациях. В условиях использова-

ния концепции процессно-ориентированного управления и организации учета и анализа бизнес-процессов необходимо формировать информацию не только о внутренних бизнес-процессах, но и о целом ряде внешних. При этом важное значение приобретает организация системы мониторинга внешней среды, в рамках которой на систематической основе должна осуществляться идентификация существенных внешних факторов и оценка их влияния на деятельность сельскохозяйственной организации.

В рамках исследования были предложены: методика постановки управленческого учета, методика экспресс-анализа финансового состояния в сельскохозяйственных организациях, методика анализа производства продукции животноводства в сельскохозяйственных организациях.

Четвертый блок представлен усовершенствованным инструментарием стратегического управленческого учета, используемого в целях реализации концепции формирования УАО управления сельскохозяйственными организациями. Данный инструментарий включает в себя методы стратегического анализа, методы стратегического прогнозирования, концепцию цепочки ценностей, согласующуюся с целями процессно-ориентированного управления, методику расчета экономической добавленной стоимости.

В системе стратегического управленческого учета сельскохозяйственной организации рекомендуется проводить анализ внешних факторов макросреды в рамках системы мониторинга, а также применять выработанную методику анализа и учета технологических факторов на основе модели прогноза технологического развития животноводства.

В рамках стратегического управленческого учета целесообразно использовать экономико-математические

модели, в частности, предложена экономико-математическая модель прогноза затрат на производство продукции свиноводства.

Целесообразно выделить 4 основных логических этапа формирования УАО управления сельскохозяйственными организациями: 1) определение потребностей внутренних и внешних пользователей в информации для целей формирования качественной финансовой (бухгалтерской) отчетности и управления; 2) определение структуры учетно-аналитического обеспечения управления, наиболее полно удовлетворяющей потребности внутренних и внешних пользователей; 3) определение организационно-технических и методологических аспектов функционирования УАС, позволяющего сформировать адекватное поставленным целям учетно-аналитическое обеспечение управления сельскохозяйственной организацией;

4) регламентацию системы внешней и внутренней отчетности сельскохозяйственной организации.

Для оценки эффективности УАО управления сельскохозяйственными организациями в качестве критериев оценки можно использовать:

1) Набор количественных показателей, характеризующих финансовое состояние и результаты деятельности сельскохозяйственной организации (например, спектр показателей, характеризующих прибыль, стоимость организации и т.д.)

2) Набор как количественных, так и качественных показателей.

Необходимо оценить дизайн (надежность) УАО управления сельскохозяйственными организациями, который

может быть охарактеризован совокупностью показателей, определяющих функционирование УАО с точки зрения задач учета и контроля. В основу могут быть положены критерии оценки бизнес-процессов по ведению учета и осуществлению аналитических процедур.

В качестве второй характеристики следует выделить экономичность УАО управления, то есть затраты на разработку, внедрение, поддержание и обеспечение эффективного функционирования УАО должны быть меньше, чем величина негативного влияния риска принятия неверных управленческих решений.

УАО должно систематически оцениваться и по результатам оценки необходимо разрабатывать мероприятия по его совершенствованию, устранению выявленных недостатков.

Таким образом, разработанная концепция базируется на обеспечении единства терминологической базы и выработанных теоретических, методологических положениях, а также разработанных методиках и инструментарии стратегического управленческого учета и анализа, что позволило выработать современный подход, учитывающий потребности в удовлетворении нужд менеджеров в учетной информации и результатах ее анализа в разрезе бизнес-процессов. Предлагаемая концепция отражает особенности бизнес-процессов, свойственные сельскохозяйственным организациям, что позволило адаптировать ряд уже применяемых концепций к специфике сельскохозяйственного производства.

РАЗВИТИЕ МЕТОДИКИ УЧЁТА БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ В РФ НА ОСНОВЕ ЗАРУБЕЖНОГО ОПЫТА

Реформирование бухгалтерского учета предопределяет прогрессивно-гармоничное его развитие в соответствии с общепризнанными принципами, допущениями и правилами, сформулированными в Международных стандартах финансовой отчетности (МСФО). В настоящее время в РФ российская учётная практика адаптируется к требованиям МСФО. Изменения касаются практически всех участков учёта и затрагивают различные отрасли экономики, в том числе и сельское хозяйство. Возникла необходимость адаптации МСФО 41 «Сельское хозяйство» к российским условиям с точки зрения различных аспектов, в том числе: отраслевого, методологического, законодательного, политического и экономического.

В РФ в части учета продуктивного скота и многолетних насаждений сельскохозяйственные организации руководствуются Положением по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" (ПБУ 6/01). С целью учета животных на выращивании и откорме и посевов сельскохозяйственных культур используется Положение по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" (ПБУ 5/01). Данные документы, хотя и являются межотраслевыми, не могут обеспечивать регламентацию учетного процесса операций с биологическими активами во всех необходимых аспектах [1].

В настоящее время разработан проект ПБУ «Учёт биологических активов и сельскохозяйственной продукции», в основе которого положения МСФО 41 «Сельское хозяйство», данный стандарт содержит ряд понятий, которые раньше не находили применения в российской практике бухгалтерского учёта, это такие понятия, как:

«биологические активы», «биотрансформация активов», «оценка по справедливой стоимости».

Основные изменения, предлагаемые проектом ПБУ, состоят в выделении биологических активов в отдельную категорию, применение к ним специфических методов оценки, например, оценки по справедливой стоимости за вычетом предполагаемых расходов на продажу, и признание доходов и расходов от изменения справедливой стоимости [12].

В проект ПБУ включены понятия и определения, часть из которых имеют отношение только к этому стандарту и присущи только сельскому хозяйству, такие как: биологический актив, сельскохозяйственная продукция, потребляемые и плодоносящие биологические активы, текущие и долгосрочные биологические активы и др.

Введение новых определений обусловлено новыми правилами признания и оценки биологических активов, которые подробно раскрываются в проекте ПБУ «Учет биологических активов и сельскохозяйственной продукции». В проекте ПБУ выделено требование, когда объект удовлетворяет определению биологических активов, и требование, когда объект биологических активов, удовлетворяющий определению биологических активов, должен быть признан в качестве объекта биологических активов в бухгалтерском учете и отчетности. Ключевым условием является наличие контроля организации за биологическим активом. Условие признания, предусматривающее способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем, ограничивает в признании в качестве биологических активов то, от чего

организация не ожидает получения доходов, например, больные животные или неплодоносящие насаждения.

Разработчики проекта использовали в качестве отправной точки определение актива, предусмотренное Концепцией Правления Комитета по МСФО. Например, «актив – это существующие ресурсы, контролируемые организацией в результате свершившихся фактов хозяйственной жизни, от которых она ожидает получение будущих экономических выгод». Такой подход к признанию биологических активов устанавливает единые требования к признанию объектов. К биологическим активам относятся животные и растения, контролируемые компанией на основе права собственности в силу положений закона или соглашения и признаваемые в качестве активов в соответствии с МСФО [8]. В качестве основного и единственного подхода, в проекте ПБУ намечена оценка по справедливой стои-

мости, предусмотренной МСФО 41 «Сельское хозяйство» и в качестве исключения допускается оценка по себестоимости, в случаях, когда справедливую стоимость определить невозможно [4].

Термин "справедливая стоимость" впервые появился в бухгалтерском учете в начале 90-х годов XX века, когда Комитетом по стандартам бухгалтерского учета США (FASB) были выпущены стандарты, регламентирующие правила раскрытия информации о финансовых инструментах, в том числе производных финансовых инструментах [8].

Для правильного управления биологическими активами и процессами изменения данных активов особое значение имеет определение научно обоснованной классификации биологических активов в системе управления сельскохозяйственным производством (рис. 1).

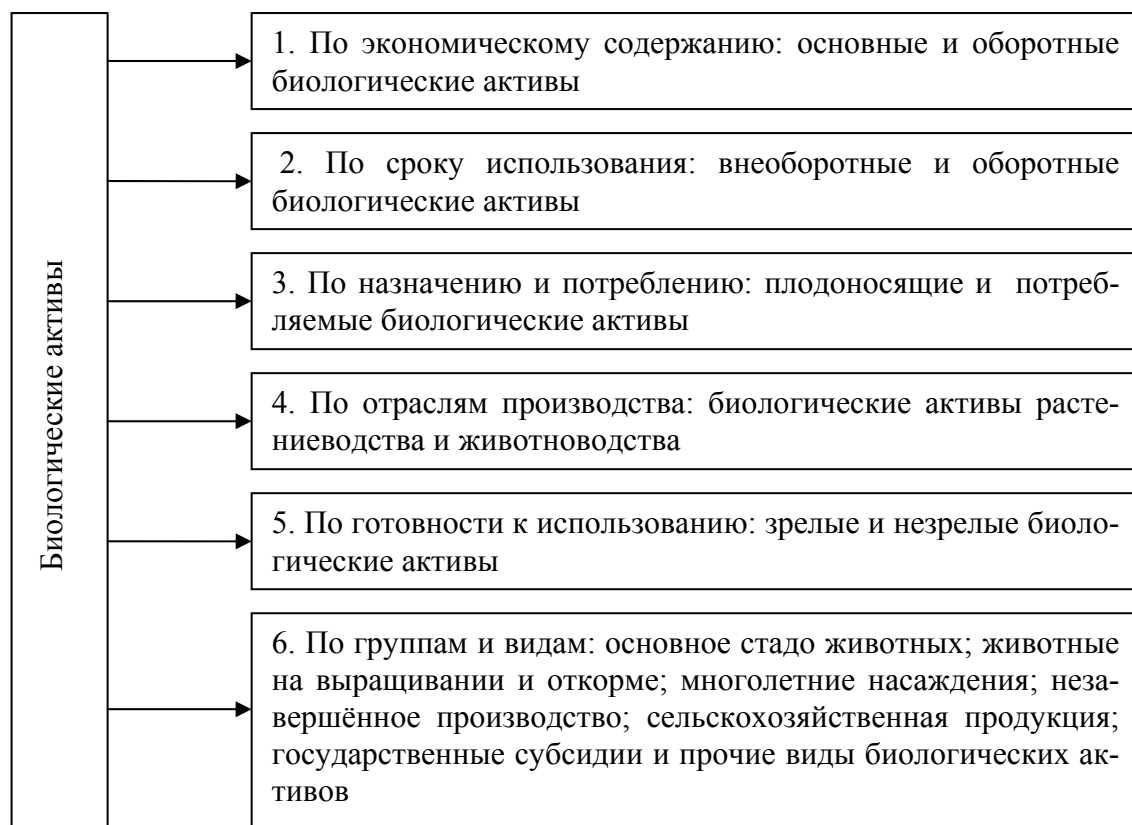


Рис 1. Классификация биологических активов

В настоящее время наиболее часто применяются следующие способы оценки продукции: по фактической себестоимости и по плановой (нормативной) себестоимости (по учетным ценам). В организациях агропромышленного комплекса зачастую применяется второй способ оценки. Учитывая особенности сельскохозяйственных организаций, это означает необходимость составления большого объема расчетов в связи с широким ассортиментом производимой продукции, характеризующейся различной рентабельностью. Таким образом, при оценке продукции по учетным ценам организация гарантированно получает в итоге дополнительный объем работ по корректировке стоимостной оценки продукции. Таким образом, данный способ достаточно трудоемок.

В данных условиях практическую ценность представляют рыночно ориентированные методы оценки сельскохозяйственной продукции, одним из которых является определение справедливой стоимости. Биологические активы оцениваются по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу, кроме тех случаев, когда справедливая стоимость не может быть надежно определена.

Необходимость внедрения категории «справедливая стоимость» в российскую практику бухгалтерского учета в сельском хозяйстве можно обосновать определенными аргументами. Особенностью развития аграрной экономики в современных условиях является стремительный процесс реформирования, реорганизации и интеграции деятельности сельскохозяйственных организаций. В результате данных процессов меняются правила ведения учета, формирования бухгалтерской (консолидированной, сводной) отчетности. В современных условиях особо важное значение имеет обеспечение всех внутрен-

них и внешних пользователей бухгалтерской отчетности достоверной, объективной и уместной информацией для принятия обоснованных решений. Дальнейшее развитие экономики АПК России, повышение привлекательности ее для инвесторов, кредиторов, кредитных учреждений неразрывно связаны с прозрачностью бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, объективной оценкой в этой отчетности имущества, капитала и обязательств, а также отражения в ней доходов, расходов и чистой прибыли по направлениям деятельности экономических субъектов. Существенно выросло число взаимосвязанных организаций в аграрном секторе экономики. Эти хозяйствующие субъекты обязаны составлять консолидированную бухгалтерскую (финансовую) отчетность в соответствии с принципами МСФО, в том числе МСФО 41 «Сельское хозяйство», и оценкой биологических активов по справедливой стоимости. Все это во многом достигается путем применения категории оценки «справедливая стоимость».

Сельскохозяйственные организации все больше и больше привлекают капитал и субсидий из внешних источников: банков, кредитных кооперативов, государства, а также коммерческие кредиты с поставщиков материальных ресурсов. Рост объемов инвестиций привел к расширению масштабов сельскохозяйственной деятельности и все большей ее коммерциализации. В результате появилась потребность в составлении финансовой отчетности на основе общепризнанных принципов бухгалтерского учета. Таким образом, необходимость введения категории «справедливая стоимость» в российские национальные стандарты (положения) по бухгалтерскому учету вызвана требованиями, предъявляемыми к бухгалтерской отчетности организаций со стороны как внутривладельческих пользо-

вателей информации для управления собственностью, так и внешних – для принятия правильных экономических решений [9].

В соответствии с Проектом ПБУ биологические активы должны переоцениваться по справедливой стоимости на каждую отчетную дату. Если при признании, ввиду невозможности определения справедливой стоимости биологический актив был признан по себестоимости, то на отчетную дату необходимо проверить, возможно ли определить справедливую стоимость. Если возможно, то биологический актив показывается в балансе по справедливой стоимости за вычетом предполагаемых

расходов на продажу. Если определить справедливую стоимость все еще невозможно, то организация должна продолжать учитывать биологический актив по себестоимости за минусом амортизации и убытков от обесценения. Однажды оцененные по справедливой стоимости биологические активы подлежат оценке только по справедливой стоимости за вычетом предполагаемых расходов на продажу [2].

Исходя из принятого определения справедливой стоимости, можно предложить следующую схему ее определения (рис.2) [8].

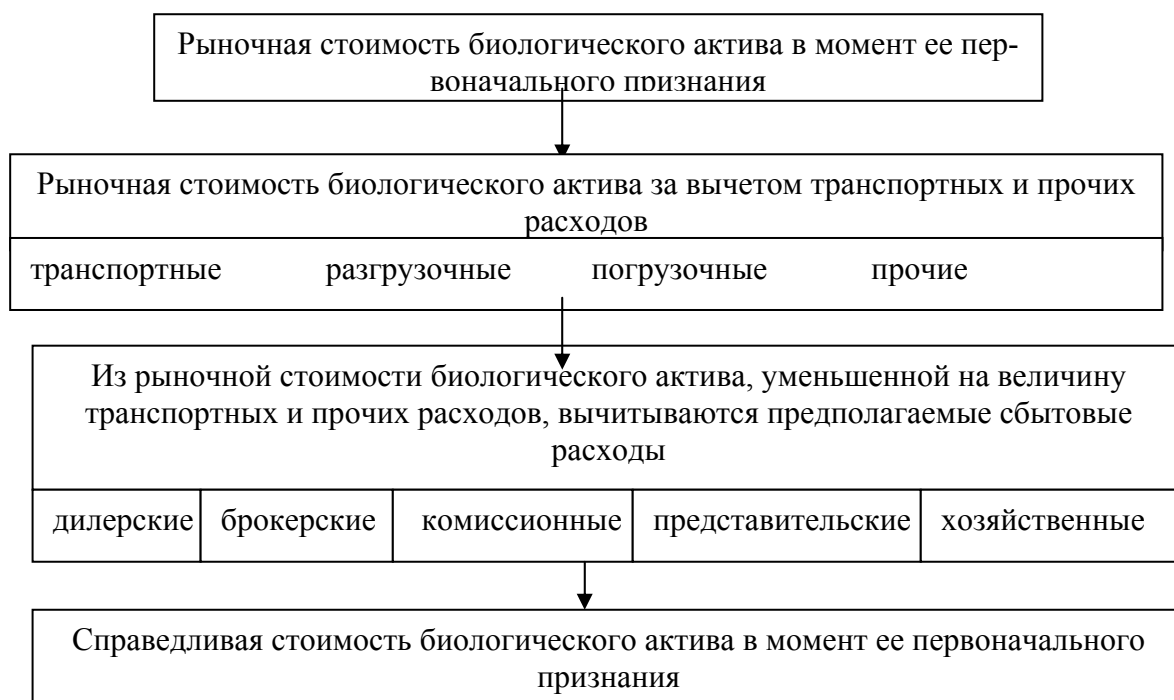


Рис.2. Схема формирования справедливой стоимости биологического актива

Подготовленная финансовая отчетность с учетом корректировки активов по справедливой стоимости дает более достоверное и объективное представление о результатах деятельности компании и ее будущем потенциале, поскольку справедливая стоимость отражает текущую конъюнктуру цен, может

варьироваться в зависимости от рынков сбыта продукции и учитывать фактор зональности. Одним из необходимых условий эффективного использования такой оценки является наличие активного рынка тех или иных биологических активов, без наличия такого рынка справедливую стоимость нельзя опре-

делить с достаточной степенью точности. Однако в России отсутствует такой рынок. Поэтому определение справедливой стоимости возможно при условии территориального ограничения зоны активного рынка вследствие многообра-

зия природных и социально-экономических факторов, влияющих на размещение, специализацию сельскохозяйственного производства и ценообразование в этой отрасли.



Рис. 3. Схема определения справедливой стоимости биологических активов и готовой продукции в сельском хозяйстве РФ

Согласно проекту ПБУ «Учет биологических активов и сельскохозяйственной продукции» амортизации подлежат только зрелые долгосрочные биологические активы, учитываемые по фактической себестоимости, например, продуктивный скот, многолетние насаждения, достигшие эксплуатационного возраста и др. В результате начисления

амортизации происходит систематическое уменьшение амортизируемой стоимости в течение срока полезного использования. Суммы начисленной амортизации по биологическим активам отражаются в бухгалтерском учете путем накопления соответствующих сумм на отдельном счете. Для амортизации могут использоваться следующие спо-

собы: линейный способ; списание стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования; способ уменьшаемого остатка [3].

Введено новое требование применения положений МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» к биологическим активам, касающееся формирования резерва под обесценение биологических активов в случае наличия признаков обесценения. К таким признакам могут быть отнесены: внешние признаки, не зависящие от организации, и внутренние, которые напрямую зависят от организации. К внешним относятся: кризисы; рост стоимости капитала и т.д. Внутренние: устаревание оборудования (продукции); отзыв лицензии; данные внутренней отчетности, показывающие ухудшение результатов и т.д. Формирование резерва под обесценение относится на финансовые результаты организации. Введение данного требования является значительным шагом для повышения надежности и достоверности бухгалтерской отчетности [4].

Проект ПБУ содержит исчерпывающий перечень информации, подлежащий раскрытию в отношении сельскохозяйственной деятельности, биологических активов и сельскохозяйственной продукции. Одно из новых требований к раскрытию – обособленное отражение в балансе биологических активов как отдельной категории, так и прибылей и убытков от изменения справедливой стоимости биологических активов за вычетом предполагаемых расходов на продажу в Отчете о прибылях и убытках. Следовательно, пользователи отчетности получают возможность обособленно увидеть доходы организации от сельскохозяйственной и от коммерческой деятельности.

Таким образом, целью предлагаемого ПБУ является установление новых правил ведения бухгалтерского учета в сельском хозяйстве с учетом специфики отрасли и их сближение с

Международными стандартами финансовой отчетности в рамках проводимой в настоящее время в РФ реформы бухгалтерского учета, что позволит российским сельскохозяйственным организациям более объективно оценивать результаты своей деятельности, представлять пользователям бухгалтерской отчетности более объективную и достоверную информацию для принятия обоснованных решений, что, в частности, сделает отечественные сельскохозяйственные организации более привлекательными для инвесторов и поможет привлекать капитал и субсидии из внешних источников: банков, кредитных кооперативов, государств.

При оценке и учёте биологических активов по справедливой стоимости необходимо отражать доходы, расходы, прибыль, убыток от сельскохозяйственной деятельности. Доходы от сельскохозяйственной деятельности складываются из справедливой стоимости биологических активов и сельскохозяйственной продукции, рассчитанной в момент их признания в учёте, а также из измененной справедливой стоимости биологических активов на очередную отчетную дату. Доходом считается также государственная субсидия, относящаяся к биологическому активу. Сумму себестоимости за вычетом амортизации и убытков от обесценения, по которой могут быть оценены биологические активы в момент их первоначального признания, также следует относить к доходам. В результате применения МСФО 41 возникает необходимость существенных корректировок основных форм финансовой отчетности и внесение изменений в действующий План счетов.

Методика учёта доходов, расходов, чистой прибыли (убытка) в результате управления биотрансформацией биологических активов может быть представлена с введением в План счетов новых счетов. Так, Фастова Е.В. пред-

лагает ввести в действующий План счетов следующие счета: 47 «Переоценка готовой продукции», 13 «Переоценка материальных ценностей», 06 «Переоценка внеоборотных активов», 92 «Потенциальные доходы и расходы». Захарова Е.В. предлагает свои счета: 92 «Потенциальные доходы и расходы от биотрансформации биологических активов», 85 «Потенциальная прибыль (убыток) от биотрансформации биологических активов». Цыгулева М.И. также считает, что в условиях гармонизации отечественного и международного учёта целесообразно выделить группу «Потенциальные доходы и расходы», в которую следует относить, например: отчисления в резервы, суммы переоценки, справедливую стоимость активов и т.д. Так, потенциальные финансовые результаты от биотрансформации биологических активов могут быть представлены в бухгалтерском учёте следующей корреспонденцией счетов: Дебет 92 Кредит 85 (потенциальная прибыль); Дебет 85 Кредит 92 (потенциальный убыток).

Таким образом, отражение в бухгалтерском учёте биологических активов и сельскохозяйственной продукции по справедливой стоимости требует внесения существенных коррективов в привычную схему сельскохозяйственного бухгалтерского учёта, но позволяет точнее определить результаты сельскохозяйственной деятельности, достоверно и более прозрачно представить их в финансовой отчетности и способствует принятию эффективных управленческих решений.

Практическая реализация данного предложения встречает на своем пути ряд сложностей и противоречий, обусловленных рядом внешних и внутренних факторов. Наиболее трудоемкой задачей является определение справедливой стоимости при отсутствии активного рынка, что типично при продаже продукции АПК в Российской Федера-

ции. Учитывая специфику сельского хозяйства, можно предложить методику определения справедливой стоимости продукции, основанную на применении метода дисконтированных денежных потоков и модели Гордона. Кроме того, МСФО 41 допускает применение и некоторых других альтернативных методик расчета справедливой стоимости. В связи с этим в качестве справедливой стоимости, наряду с рыночной стоимостью объекта, могут быть использованы следующие стоимостные альтернативы: внутрихозяйственная трансфертная цена, рассчитанная с учетом инфляции, доходности объекта; стоимость замещения; равновесная стоимость; стоимость приобретения; стоимость продажи; фактическая или нормативная себестоимость, скорректированная с учетом индекса инфляции; дисконтированная стоимость и др. [8].

Таким образом, переход к оценке биологических активов по справедливой стоимости требует дополнительных исследований в общепринятую схему бухгалтерского учета, но позволяет точнее определить результаты сельскохозяйственной деятельности, достоверно и более прозрачно представить их в финансовой отчетности.

Следует отметить, что существенных корректировок потребуют действующие на данный момент в России основные формы финансовой (бухгалтерской) отчетности. Так, в бухгалтерском балансе согласно МСФО 41 необходимо указать балансовую стоимость биологических активов и ее выверку в примечаниях, в доходной части отчета о прибылях и убытках – справедливую стоимость собранной сельскохозяйственной продукции, изменение справедливой стоимости биологических активов, а также сумму государственных субсидий. Но наибольший интерес в этой связи вызывают такие специализированные формы отчетности, как: форма № 8-АПК «Отчет о затратах на ос-

новное производство», форма №9-АПК «Сведения о производстве, затратах, себестоимости и реализации продукции растениеводства», форма № 13-АПК «Сведения о производстве, затратах, себестоимости и реализации продукции животноводства». Очевидно, исходя из требований МСФО 41, произойдет их постепенная трансформация во внутренние отчеты для целей управления и отражаемая в них информация станет закрытой для внешних пользователей. В условиях жесткой конкуренции такая ситуация будет полезна для производителей сельскохозяйственных товаров, которым предоставляется реальная возможность оперировать ресурсами в системе, разработанной с учетом своих коммерческих интересов, и добиваться высоких результатов за счет данных нововведений, недоступных остальным партнерам. Однако подобные модификации могут привести к потере прозрачности финансовой отчетности, о которой беспрестанно говорят иностранные партнеры [8].

Возникнет необходимость введения новых счетов бухгалтерского учета: 06 «Переоценка внеоборотных активов», 13 «Переоценка материальных ценностей, животных на выращивании и откорме», 47 «Переоценка готовой продукции», 92 «Потенциальные доходы и расходы».

Так, сельскохозяйственная готовая продукция согласно положениям МСФО 41 может быть отражена в учете: по справедливой стоимости на момент первоначального признания:

Дебет счетов 06 «Переоценка внеоборотных активов», 13 «Переоценка материальных ценностей, животных на выращивании и откорме», 47 «Переоценка готовой продукции» Кредит счета 92 «Потенциальные доходы и расходы».

После составления отчета о прибылях и убытках от сельскохозяйственной деятельности счета 06, 13, 47 будут

закрываться записью по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и кредиту счетов 06 «Переоценка внеоборотных активов», 13 «Переоценка материальных ценностей, животных на выращивании и откорме», 47 «Переоценка готовой продукции» [9].

Таким образом, развитие методики учета биологических активов связано с использованием в учетной практике сельскохозяйственных организаций, методических подходов, изложенных в МСФО 41 «Сельское хозяйство», которые должны быть адаптированы к российским условиям и закреплены в ПБУ «Учет биологических активов» применением справедливой стоимости при оценке биологических активов. Адаптация МСФО 41 «Сельское хозяйство» к российским условиям позволит:

1. Создать надежную финансовую информацию

2. Обеспечить сопоставимость информации бухгалтерской (финансовой) отчетности для возможного участия в международных экономических проектах.

3. Повысить доверие государственных органов, иностранных партнеров к российским организациям.

4. Защитить интересы производителей сельскохозяйственной продукции на более высоком уровне.

5. Более эффективно управлять финансово-хозяйственной деятельностью организаций.

6. Дать более реальную инвестиционную оценку деятельности сельскохозяйственных товаропроизводителей.

Оценка биологических активов в бухгалтерской (финансовой) отчетности по справедливой стоимости даст возможность реальной оценки финансового состояния и платежеспособности сельскохозяйственных экономических субъектов, создаст условия для более обоснованного анализа ресурсного потенциала и эффективного управления

финансово-хозяйственной деятельностью сельскохозяйственных организаций во временном и пространственном аспектах (в статике и динамике). Кроме того, безусловным достоинством такого инструмента, как справедливая стоимость, является получение достоверной информации о планируемых денежных потоках и формирование базы сопоставимой информации.

Библиографический список

1. ПБУ: практический комментарий/Г.Ю.Касьянова (9-е изд., перераб. и доп.) – М.: АБАК, 2010. – 544 с.
2. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности на среднесрочную перспективу в Российской Федерации, утвержденная приказом Минфина РФ от 01.07.04 № 180.
3. Проект положения по бухгалтерскому учёту «Учёт биологических активов».
4. Комментарии к проекту положения по бухгалтерскому учету «Учет биологических активов и сельскохозяйственной продукции».
5. Газизьянова Ю.Ю. Учёт и отражение в отчетности биологических активов животноводства. Автореферат на соискание ученой степени кандидата экономических наук. Саратов, 2008. – 18с.
6. Леснова Ю.В. МСФО 41 «Сельское хозяйство»//Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты, 2007, №12.
7. Международные стандарты финансовой отчетности: издание на русском языке. Москва, Аскери-АССА, 2009. – 1051 с.
8. Фастова, Е.В. Реформирование бухгалтерского учета в сельском хозяйстве //Автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук, Москва, 2007. – 24 с.
9. Фастова Е.В., Алборов Р.А.- Учет биологических активов по справедливой стоимости в соответствии с МСФО 41 «Сельское хозяйство»// Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий, 2007.- №1.-С.33-39.
10. Хоружий Л.И., Сергеева И.А. Оценка готовой продукции сельского хозяйства по справедливой стоимости //Аудиторские ведомости–2006, № 11 – СПС «КонсультантПлюс»
11. Хоружий Л. И., Суслова Т. А. Проблемы адаптации международного стандарта финансовой отчетности 41 «Сельское хозяйство». – М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2007. – 168с. www.dsh23.org.ru [Электронный ресурс]

Тодорова О.И., Пальчикова А.С.

АНАЛИЗ ОСНОВНЫХ ИЗМЕНЕНИЙ В ФОРМАХ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ В СООТВЕТСТВИИ С ПРИКАЗОМ МИНИСТЕРСТВА ФИНАНСОВ РФ «О ФОРМАХ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ» ОТ 02.07.2010 № 66Н

Формы бухгалтерской отчетности, существующие на сегодняшний день, прошли достаточно долгий путь развития и претерпели существенные изменения. Классики российского бухгалтерского учета XIX – начала XX века не слишком много внимания уделяли логике и технике построения отчета и отчетности, равно как и аналитическому

его наполнению, ограничиваясь весьма сжатым описанием содержания объяснительной записки. Серьезное отношение к бухгалтерской отчетности появилось в России в связи с созданием акционерных обществ в конце XX века. /7,с.243/ С этого момента наблюдается наиболее активное ее развитие. Мето-

дология составления бухгалтерской отчетности неоднократно менялась.

В настоящее время действует три основных нормативных документа, ее регламентирующих: Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21.11.1996 № 129-ФЗ; Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), утвержденное приказом Министерства финансов России от 06.07.1999 № 43н; Приказ Министерства финансов России «О формах бухгалтерской отчетности организаций» от 22.07.2003 № 67н.

Татьяна Шнайдерман, заместитель начальника отдела методологии бухгалтерского учета и отчетности департамента регулирования государственного финансового контроля, аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и отчетности Минфина России, в интервью газете «Учет. Налоги. Право» отметила, что «...в Министерстве финансов полагают, что утвержденные приказом Минфина России от 22.07.03 № 67н формы баланса и отчета о прибылях и убытках морально устарели. Изначально предполагалось, что это лишь образцы, по которым компании будут разрабатывать свои бланки. Но на практике большинство отчитывается по формам Минфина. Поэтому решено отменить приказ № 67н и ввести вместо него новые формы». /11/

23 марта 2010 года Министерство финансов РФ опубликовало проект приказа о внесении изменений в бланки форм бухгалтерской отчетности организаций. Он был размещен для того, чтобы все заинтересованные лица, прежде всего бухгалтеры, аудиторы, смогли высказать свое мнение и в целях обеспечения возможности проведения независимой антикоррупционной экспертизы. Представители Министерства финансов РФ проанализировали направленные в их адрес предложения от предприятий, организаций, профессиональных бухгалтеров и приняли окончательное ре-

шение по реформированию бланков форм бухгалтерской отчетности. В итоге 2 июля 2010 года Приказом Министерства финансов РФ «О формах бухгалтерской отчетности организаций» от 02.07.2010 № 66н (Зарегистрировано в Минюсте РФ 02.08.2010 N 18023) были утверждены следующие формы бухгалтерской отчетности:

1) формы бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках;

2) формы приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках, включающие форму отчета об изменении капитала, форму отчета о движении денежных средств, форму отчета о целевом использовании полученных средств, включаемого в состав бухгалтерской отчетности общественных организаций (объединений), не осуществляющих предпринимательской деятельности и не имеющих кроме выывшего имущества оборотов по продаже товаров (работ, услуг). /2/

Изменения, которые вносит данный приказ, в той или иной мере коснулись каждой формы бухгалтерской отчетности. Что касается новой формы бухгалтерского баланса, то в ней изменен состав граф: в действующую на данный момент форму включаются значения показателей на начало года и конец отчетного периода, а в новой форме учитываются значения статей на отчетную дату отчетного периода, на конец предыдущего года и на конец года, предыдущего предыдущему. Кроме того, в данную форму введена графа 1 "Пояснения", указывающая на номер соответствующего пояснения к бухгалтерскому балансу.

В пояснениях к приложению 1 к приказу Министерства финансов РФ «О формах бухгалтерской отчетности организаций» от 02.07.2010 № 66н указано, что в соответствии с ПБУ 4/99 "Бухгалтерская отчетность организации", утвержденным приказом Минфина России от 06.07.1999 г. №43н, показатели об

отдельных активах и обязательствах могут приводиться общей суммой с раскрытием в пояснениях к бухгалтерскому балансу, если каждый из этих показателей в отдельности несущественен для оценки заинтересованными пользователями финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

Произошли изменения и непосредственно в составе показателей бухгалтерского баланса, в частности: в разделе "Внеоборотные активы" актива баланса добавлена статья "Результаты исследований и разработок", дополнительную информацию по которой следует представлять в пояснениях в разделе «Нематериальные активы и расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы (НИОКР)»; исключен показатель "Незавершенное строительство". Теперь незавершенное строительство будет отражаться по строке «Основные средства». Более детально информацию о незавершенном строительстве требуется раскрывать в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках в разделе «Основные средства» (подраздел «Незавершенные капитальные вложения»); в разделе "Оборотные активы" актива баланса исключена расшифровка статьи "Запасы"; статьи "Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты)" и "Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты)" объединены в одну статью "Дебиторская задолженность", а их детализация по статьям исключена; статья "Краткосрочные финансовые вложения" в новой форме отчета переименована в "Финансовые вложения"; в разделе "Капитал и резервы" пассива баланса добавлена дополнительная статья "Переоценка внеоборотных активов"; значение показателя "Добавочный капитал" теперь следу-

ет учитывать без переоценки; исключена расшифровка статьи "Резервный капитал"; в качестве пояснения к разделу «Капитал и резервы» указано, что некоммерческие организации именуют названный раздел "Целевое финансирование", а вместо показателей "Уставный капитал", "Добавочный капитал", "Резервный капитал" и "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" включают показатели "Паевой фонд", "Целевой капитал", "Целевые средства", "Фонд недвижимого и особо ценного движимого имущества", "Резервный и иные целевые фонды" (в зависимости от формы некоммерческой организации и источников формирования имущества); в разделе "Долгосрочные обязательства" добавлена отсутствовавшая ранее статья "Резервы под условные обязательства"; в разделе "Краткосрочные обязательства" исключена расшифровка статьи "Кредиторская задолженность"; статья "Задолженность перед участниками (учредителями) по выплате доходов" также исключена.

В новой форме бухгалтерского баланса справка о наличии ценностей, учитываемых на забалансовых счетах, не представляется. Показатели, ранее в нее включаемые, будут расшифрованы в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках.

В отчет о прибылях и убытках, так же как и в бухгалтерский баланс, добавлена графа "Пояснения", указывающая на номер соответствующего пояснения к отчету о прибылях и убытках. Необходимость детализации показателей отчета о прибылях и убытках также определяется существенностью их значений.

В раздел "Прибыль (убыток) до налогообложения" в статью "Текущий налог на прибыль" добавлена расшифровочная статья "Постоянные налоговые обязательства (активы)". Кроме того, статьи "Отложенные налоговые активы" и "Отложенные налоговые обяза-

тельства" переименованы в "Изменение отложенных налоговых активов" и "Изменение отложенных налоговых обязательств" соответственно.

Показатель «Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей)» теперь имеет более короткое название «Выручка». Стоит отметить, что нерациональность такого длинного названия показателя выручки обсуждалась экономистами давно.

В Справочном разделе новой формы отчета о прибылях и убытках исключена статья "Постоянные налоговые обязательства (активы)" и добавлены статьи "Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода" и "Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода".

В примечаниях к приложению 1 приказа указано, что совокупный финансовый результат периода определяется как сумма строк "Чистая прибыль (убыток)", "Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода" и "Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) отчетного периода".

Расшифровка отдельных прибылей и убытков исключена из данной формы бухгалтерской отчетности и осуществляется в пояснениях к отчету о прибылях и убытках.

Форма отчета об изменении капитала также претерпела существенные изменения. В нее добавлена графа "Собственные акции, выкупленные у акционеров". В новом отчете, так же как и прежде, показываются данные об изменении капитала за предыдущий и отчетный год. Тем не менее наблюдаются некоторые изменения в составе и группировке показателей по разделам, в ча-

стности: раздел 1 "Изменения капитала" в новой форме переименован в "Движение капитала", и показатели раздела должны группироваться внутри периода по двум группам: "Увеличение капитала" и "Уменьшение капитала"; исключена статья "Изменения в учетной политике" (она в несколько другой формулировке перенесена в раздел 2 «Корректировки в связи с изменением учетной политики и исправлением ошибок»); показатель "Результат от переоценки объектов основных средств" в новой форме переименован в показатель "Переоценка имущества" и включается как в группу показателей "Увеличение капитала", так и в группу показателей "Уменьшение капитала"; статьи "Результат от пересчета иностранных валют" и "Отчисления в резервный фонд" исключены из новой формы отчета; добавлены статьи "Расходы, относящиеся непосредственно на уменьшение капитала" и "Доходы, относящиеся непосредственно на уменьшение капитала" в группы "Уменьшение капитала" и "Увеличение капитала" соответственно; раздел 2 в новой форме отчета об изменении капитала называется "Корректировки в связи с изменением учетной политики и исправлением ошибок", а также добавлен раздел 3 "Чистые активы".

В новой форме отчета о движении денежных средств изменения коснулись как структуры, так и состава показателей. Показатели по каждому разделу отчета группируются по статьям поступления и по статьям списания денежных средств. Наблюдаются и другие изменения: в разделе "Движение денежных средств по текущей деятельности" в группу показателей "Поступление денежных средств" добавлена расшифровочная статья "Арендные платежи, лицензионные платежи, гонорары, комиссионные платежи и пр."; в разделе "Движение денежных средств по инвестиционной деятельности" показатели "Выручка от продажи ценных бумаг и

иных финансовых вложений" и "Поступления от погашения займов, предоставленных другим организациям", теперь включаются как расшифровка в статью "Прочие поступления" в группе "Поступление денежных средств" /8/; произошло объединение показателей "Полученные дивиденды" и "Полученные проценты" в одну статью "Дивиденды, проценты по финансовым вложениям", включаемую в группу "Поступление денежных средств"; статьи "Приобретение дочерних организаций" и "Займы, предоставленные другим организациям" включены в расшифровку статьи "Прочие выплаты и перечисления" в группе "Направление денежных средств" /8/; в разделе "Движение денежных средств по финансовой деятельности" статья "Поступления от эмиссии акций или иных долевого бумаг" является расшифровкой показателя "Другие поступления" в соответствующей группе /8/; добавлена расшифровка к статье "Поступление денежных средств" по показателям "Бюджетные ассигнования и иное целевое финансирование" и "Вклады участников"/8/;

добавлена расшифровка статьи "Направление денежных средств" по показателю "Выплата дивидендов"/8/.

В настоящее время ведется работа над новым ПБУ по отчету о движении денежных средств. Объясняя необходимость разработки отдельного стандарта именно для этой формы бухгалтерской отчетности, начальник отдела методологии бухгалтерского учета и отчетности Министерства финансов РФ И. Сухарев в интервью журналу «Главбух» отметил следующее: «Дело в том, что принципы его составления существенно отличаются от формирования других отчетов. Баланс, отчет о прибылях и убытках, а также другие формы составляются по методу начисления. И только отчет о движении денежных средств — кассовым методом. Предполагается, что в ПБУ будет подробно

расписано, к какому виду деятельности — текущему, инвестиционному или финансовому — отнести ту или иную операцию». /9, с.6/

Произошли некоторые изменения и в форме отчета о целевом использовании полученных средств. Так, в группу показателей "Поступление средств" добавлен показатель "Целевые взносы", а из группы показателей "Использование средств" исключен показатель "Расходы, связанные с предпринимательской деятельностью".

Состав остальных показателей отчета остался прежним, лишь незначительно изменились некоторые формулировки, в частности, статья «Добровольные взносы» переименована в «Добровольные имущественные взносы и пожертвования», а статья «Доходы от предпринимательской деятельности» в «Прибыль от предпринимательской деятельности».

Форма №5 «Приложение к бухгалтерскому балансу» в соответствии с Приказом Министерства финансов РФ «О формах бухгалтерской отчетности организаций» от 02.07.2010 № 66н преобразована в несколько разделов пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках. Структура преобразований представлена в таблице 1/8/:

Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках в соответствии с требованиями Приказа Министерства финансов РФ «О формах бухгалтерской отчетности организаций» от 02.07.2010 № 66н должны оформляться в табличной или текстовой форме. Содержание пояснений, оформленных в табличной форме, определяется организацией самостоятельно с учетом примера оформления пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках, представленного в приложении 3 к данному приказу.

Таблица 1. Сравнительный анализ действующей формы приложения к бухгалтерскому балансу и формы пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках, применяемой в отчетности с 2011 года

Раздел	Формы	№5	Раздел Пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках
"Приложение к бухгалтерскому балансу"			
Нематериальные активы (с амортизацией)			1. Нематериальные активы и расходы на НИОКР 1.1. Наличие и движение нематериальных активов 1.2. Первоначальная стоимость нематериальных активов, созданных самой организацией 1.3. Нематериальные активы с полностью погашенной стоимостью 1.5. Незаконченные и неоформленные НИОКР и незаконченные операции по приобретению нематериальных активов
Основные средства (с амортизацией)			2. Основные средства 2.1. Наличие и движение основных средств 2.2. Незавершенные капитальные вложения 2.3. Изменение стоимости основных средств в результате достройки, дооборудования, реконструкции и частичной ликвидации 2.4. Иное использование основных средств
Доходные вложения в материальные ценности Расходы на НИОКР			1. Нематериальные активы и расходы на НИОКР 1.4. Наличие и движение результатов НИОКР 1.5. Незаконченные и неоформленные НИОКР и незаконченные операции по приобретению нематериальных активов
Расходы на освоение природных ресурсов			
Финансовые вложения (долгосрочные и краткосрочные)			3. Финансовые вложения (долгосрочные и краткосрочные) 3.1. Наличие и движение финансовых вложений 3.2. Иное использование финансовых вложений
Дебиторская и кредиторская задолженность (долгосрочная и краткосрочная)			5. Дебиторская и кредиторская задолженность (долгосрочная и краткосрочная) 5.1. Наличие и движение дебиторской задолженности 5.2. Просроченная дебиторская задолженность 5.3. Наличие и движение кредиторской задолженности 5.4. Просроченная кредиторская задолженность
Расходы по обычным видам деятельности (по элементам затрат)			6. Затраты на производство (по элементам затрат)
Обеспечение			4. Запасы 4.1. Наличие и движение запасов 4.2. Запасы в залоге
Государственная помощь			9. Государственная помощь 7. Резервы под условные обязательства 8. Обеспечение обязательств

Организации, как и прежде, могут самостоятельно определять детализацию показателей по статьям отчетов. Для представления в органы государственной статистики во всех формах отчетности включена графа "Код" для соответствующего показателя. Коды статей приводятся в приложении к приказу.

Организации – субъекты малого предпринимательства в соответствии с Приказом Министерства финансов РФ «О формах бухгалтерской отчетности организаций» от 02.07.2010 № 66н должны формировать бухгалтерскую отчетность по следующей упрощенной системе:

а) в бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках включаются показатели только по группам статей (без детализации показателей по статьям);

б) в приложениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках приводится только наиболее важная информация, без знания которой невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

Кроме того, организации – субъекты малого предпринимательства вправе формировать бухгалтерскую отчетность в полном объеме.

В приказе Министерства финансов РФ от 22 июля 2003 года N 67н для малых предприятий установлено два формата представления бухгалтерской отчетности в зависимости от обязанности проводить обязательный аудит. Так, по организациям, где нет обязанности проводить ежегодный аудит, отчетность

допускается составлять в объеме показателей по группам статей бухгалтерского баланса и статьям отчета о прибылях и убытках без дополнительных расшифровок в этих формах. Те организации, которые должны проводить обязательный аудит, отчетность составляют в общем порядке. Пояснительная записка в данном случае может представляться по усмотрению организации. /6/

Приказ Министерства финансов РФ «О формах бухгалтерской отчетности организаций» от 02.07.2010 № 66н вступает в силу начиная с годовой бухгалтерской отчетности за 2011 год. Но уже по итогам 2010 года компании смогут заполнять новые формы. Начальник отдела методологии И.Сухарев отметил, что «...сложностей при заполнении новых форм возникнуть не должно: отчетность скорректирована с учетом действующих ПБУ». /9, с.6/

В настоящее время дать характеристику предстоящим изменениям пока невозможно. Генеральный директор ИПБ России, директор Департамента методологии бухгалтерского учета ЗАО "Эйч Эл Би Внешаудит", доцент, заслуженный экономист России И. Н. Ложников отмечает: «что касается самих изменений, то мне трудно сейчас их охарактеризовать как положительные или отрицательные. Все зависит от того, для какого масштаба предприятий они будут использованы или будут действовать...если речь идет о средних и крупных предприятиях, то подобные сокращения в разделах бухгалтерского баланса не могут обеспечить цельного представления об имущественном положении предприятия, то есть реализовать назначение баланса как формы бухгалтерской отчетности. Если же говорить о малых предприятиях, то такие сокращения оправданы». /6/

Библиографическая список

- 1.Положение по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" (ПБУ 4/99), утвержденное приказом Министерства финансов Российской Федерации от 06.07.99 N 43н (в ред. от 18.09.2006).
- 2.Приказ Минфина РФ от 22.07.2003 N 67н "О формах бухгалтерской отчетности организаций" (ред. от 18.09.2006).
- 3.Приказ Министерства финансов РФ «О формах бухгалтерской отчетности организаций» №66н от 02.07.2010.

4. Проект приказа Министерства финансов РФ «О формах бухгалтерской отчетности организаций» 2010.
5. Васильева Ю. Разработаны новые положения по бухучету// "Российская Бизнес-газета" №745 (12) от 13 апреля 2010 г., <http://www.rg.ru/>
6. Горшенина Н.В., Соколов А. Бухгалтерский учет: на пороге 2010 года// Актуальная бухгалтерия, <http://www.garant.ru/>.
7. Ковалев В.В. Финансовый анализ: методы и процедуры. – М.: Финансы и статистика, 2002.
8. Новые формы бухгалтерской отчетности организаций в 2010 году. Анализ изменений, <http://sprbuh.systecs.ru/>.
9. Постникова Е., Пережогина О. Минфин обещает новые формы бухгалтерской отчетности в 2010 году// Главбух - № 10, 2010.
10. Соколов Я. Эволюция годового отчета// Расчет - №11, 2004, <http://www.audit-it.ru/>
11. Титова И. В 2010 году Минфин подарит нам с вами новую отчетность и много ПБУ// Учет. Налоги. Право - №10, 2010, <http://www.gazeta-unp.ru/>

Хахонова Н.Н., Хахонова И.И.

КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ АСПЕКТЫ МОДЕЛИ ПОВЕДЕНИЯ АУДИТОРА И АУДИТОРСКОЙ ОРГАНИЗАЦИИ, ПРЕДУСМОТРЕННОЙ КОДЕКСОМ ЭТИКИ АУДИТОРОВ

Независимый аудиторский контроль представляет собой предпринимательскую деятельность по осуществлению проверок бухгалтерской (финансовой) отчетности и прочей документации экономических субъектов на договорной основе, а также оказанию иных аудиторских услуг. При этом аудит не заменяет функций органов государственного контроля за работой предприятий, учреждений и организаций. Аудитор-

ской деятельностью в России имеют право заниматься физические лица - аудиторы и юридические лица - аудиторские фирмы независимо от вида собственности, в том числе иностранные и созданные совместно с иностранными юридическими и физическими лицами.

Механизмы регулирования аудиторской деятельности представлены на рис. 1.



Рис.1. Механизмы регулирования аудиторской деятельности

Отличительной особенностью аудиторской профессии является признание и принятие на себя обязанности действовать в общественных интересах. Поэтому ответственность аудитора не исчерпывается исключительно удовлетворением потребностей отдельного клиента или работодателя. Действуя в общественных интересах, аудитор обязан соблюдать и подчиняться нормам профессиональной этики аудитора. Эти положения четко определены в международных стандартах аудита и кодексе этики аудиторов Международной федерации бухгалтеров (МФБ).

По аналогии с международной практикой Совет по аудиторской деятельности при Минфине РФ еще 28 августа 2003г. принял Кодекс этики аудиторов России с целью поддержания высоких моральных качеств и профессиональной ответственности специалистов. Нормы Кодекса были основаны на этических нормах МФБ.

Кодекс признавал, что основной целью аудиторской профессии является деятельность специалистов на самом высоком профессиональном уровне, обеспечивающем качественное выполнение заданий и удовлетворение обще-

ственных интересов. Для достижения этой цели необходимо соблюдение че-

тырех основных требований (табл. 1):

Таблица 1. Основные требования к аудиту, обеспечивающему качественное выполнение заданий и удовлетворение общественных интересов

Требование	Содержание
Достоверность	Общество испытывает потребность в достоверной информации и информационных системах
Профессионализм	Аудируемые организации, работодатели и другие заинтересованные лица испытывают потребность в специалистах, являющихся профессионалами в сфере аудита
Качество услуг	Необходима уверенность в том, что все услуги, предоставленные аудитором, соответствуют высшим стандартам качества
Уверенность	Лицам, пользующимся услугами аудиторов, необходима уверенность в том, что услуги оказываются в соответствии с регулируемыми их профессиональными этическими нормами.

Кодекс устанавливал правила поведения аудиторов России, определял основные принципы, которые должны ими соблюдаться при осуществлении профессиональной деятельности, содержал нормы профессионального поведения и декларировал порядок разрешения этических конфликтов, возникающих в ходе проведения аудита и оказания сопутствующих аудиторских услуг.

31 мая 2007 г. Советом по аудиторской деятельности при Минфине России (протокол № 56) был одобрен новый Кодекс этики аудиторов России, который сменил Кодекс 2003 г. Новый документ отличается от Кодекса 2003 г, с одной стороны, наличием принципиально новых положений, а с другой - изменениями в трактовках целого ряда понятий, перешедших из старого Кодекса в новый. Он был разработан на основе Кодекса этики профессиональных бухгалтеров, принятого Международной федерацией бухгалтеров и Кодекса этики аудиторов России 2003 года.

По своей сути, Кодекс этики аудиторов России является сводом норм профессиональной этики аудитора, то есть сложившихся и широко применяемых при ведении аудиторской деятельности правил поведения аудитора и ау-

диторской организации, не предусмотренных законодательством¹.

Кодекс имеет следующую структуру.

В разделе 1 «Модель поведения аудитора и аудиторской организации» приведены основные принципы профессиональной этики аудитора и руководство по применению этих принципов на практике. Аудиторы должны применять данную модель для выявления угроз нарушения основных принципов, оценки серьезности таких угроз, а в случаях, когда угроза оценивается иначе, чем явно незначительная, для принятия мер предосторожности с целью устранения угрозы или сведения ее до приемлемого уровня, при котором соответствие основным принципам не подвергается опасности.

В разделах Кодекса:

2. «Заключение договора об оказании профессиональных услуг»,
3. «Конфликт интересов»,
4. «Второе мнение»,
5. «Гонорар и другие виды вознаграждения»,

¹ Кодекс этики аудиторов России. Принят Советом по аудиторской деятельности при Министерстве финансов Российской Федерации Протокол № 16 от 31.05.2007 г.

6. «Реклама и предложение профессиональных услуг»,
7. «Подарки и знаки внимания»,
8. «Применение принципа объективности при всех видах услуг»,
9. «Применение принципа независимости при заданиях по проверке достоверности информации»

описан порядок применения указанной модели поведения в конкретных ситуациях. В них приведены образы мер предосторожности против угроз нарушения основных принципов, а также ситуаций, в которых невозможно принять достаточные меры предосторожности против угроз, и, следовательно, необходимо избегать действий или отношений, ведущих к возникновению таких угроз.

Первый раздел Кодекса этики аудиторов «Модель поведения аудитора

и аудиторской организации», предлагает модель поведения аудитора, суть которой состоит в том, что от аудитора, действующего в общественных интересах, требуется не просто следовать заданному набору правил, а определять, оценивать и реагировать на угрозы нарушения основных принципов.

Согласно концептуальным положениям данного раздела кодекса этики в отношении любой конкретной ситуации, возникающей в ходе выполнения задания, аудитору следует рассмотреть, во-первых, не порождаются ли этой ситуацией угрозы нарушения основных принципов и, во-вторых, какие надлежащие меры безопасности можно предпринять в отношении этих угроз.

Именно в этом разделе определены основные принципы профессиональной этики аудитора (табл. 2).

Таблица 2. Основные принципы аудита

<i>Принцип</i>	<i>Характеристика</i>
Честность	Аудитор должен действовать открыто и честно во всех профессиональных и деловых взаимоотношениях. Этот принцип также предполагает честное ведение дел и правдивость
Объективность	Беспристрастность аудитора при рассмотрении любых профессиональных вопросов и формировании суждений, выводов и заключений. Аудитор не должен допускать, чтобы предвзятость, конфликт интересов либо другие лица влияли на объективность его профессиональных суждений.
Профессиональная компетентность и должная тщательность	Аудитор обязан постоянно поддерживать свои знания и навыки на уровне, обеспечивающем предоставление клиентам или работодателям квалифицированных профессиональных услуг, основанных на новейших достижениях практики и современном законодательстве. При оказании профессиональных услуг аудитор обязан действовать с должным усердием и в соответствии с техническими и профессиональными стандартами.
Конфиденциальность	Аудитор должен обеспечить конфиденциальность полученной информации, не раскрывая её третьим лицам. Аудиторы (аудиторские организации) обязаны обеспечивать сохранность документов, получаемых или составляемых ими в ходе аудиторской деятельности, и не вправе передавать эти документы каким бы то ни было третьим лицам либо разглашать устно содержащиеся в них сведения без согласия проверяемого субъекта.
Профессиональное поведение	Принцип аудита, заключающийся в том, что аудитор поддерживает высокую репутацию профессии и воздерживается от совершения поступков, способных подорвать уважение и доверие к аудиторской профессии.

Особо хотелось бы остановиться на необходимости соблюдения аудитором конфиденциальности. В соответствии с требованиями Кодекса этики, аудиторы *должны обеспечить конфиден-*

циальность информации, полученной в результате профессиональных или деловых отношений, не раскрывая её третьим лицам, не обладающим надлежащими и конкретными полномочиями,

за исключением случаев, когда аудитор имеет законное или профессиональное право либо обязан раскрыть такую информацию. Обстоятельства, при кото-

рых аудитор должен или может быть обязан раскрыть конфиденциальную информацию, представлены на рис. 2.



Рис. 2. Условия раскрытия конфиденциальности

В ситуации, когда имеют место необоснованные факты, неполная информация либо необоснованные выводы, должно быть использовано профессиональное суждение для определения, в каком виде раскрывать информацию (если необходимо раскрывать).

Находящиеся в распоряжении аудиторской организации и индивидуального аудитора документы, содержащие сведения об операциях аудируемых лиц и лиц, с которыми заключен договор оказания сопутствующих аудиту услуг, представляются исключительно по решению суда уполномоченным данным решением лицам или органам государственной власти Российской Федерации в случаях, предусмотренных законодательными актами Российской Федерации об их деятельности.

Федеральный орган исполнительной власти, осуществляющий госу-

дарственное регулирование аудиторской деятельности (далее уполномоченный федеральный орган), и иные лица, получившие доступ к сведениям, составляющим аудиторскую тайну в соответствии с настоящим федеральным законом и другими федеральными законами, обязаны сохранять конфиденциальность в отношении таких сведений.

В случае разглашения аудиторской организацией, индивидуальным аудитором, уполномоченным федеральным органом, а также иными лицами, получившими доступ к сведениям, составляющим аудиторскую тайну, на основании настоящего федерального закона и иных нормативных правовых актов Российской Федерации, аудируемое лицо или лицо, которому оказывались сопутствующие аудиту услуги, а также аудиторские организации и индивидуальные аудиторы вправе потребовать от

виновного лица возмещения причиненных убытков.

В то же время аудиторы обязаны учитывать требования двух следующих нормативных актов:

- Закона от 07.08.2001 № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» (в ред. 28.11.07 № 275-ФЗ);

- Постановления Правительства РФ от 16.02.2005 № 82 «Об утверждении положения о порядке передачи информации в федеральную службу по финансовому мониторингу адвокатами, нотариусами и лицами, осуществляющими предпринимательскую деятельность в сфере оказания юридических или бухгалтерских услуг».

В соответствии с требованиями ст. 6 Закона № 115-ФЗ все сведения о сделках по покупке недвижимости стоимостью свыше 3 000 000 руб. и информация о финансовых операциях на сумму более 600 000 руб. автоматически должны поступать в Федеральную службу по финансовому мониторингу.

В соответствии с требованиями Постановления Правительства РФ от 16.02.2005 № 82 аудиторы обязаны информировать Росфинмониторинг о сделках или финансовых операциях клиентов, которые, по их мнению, могут заниматься легализацией преступных доходов или финансированием терроризма. Причем сделать это нужно не позднее следующего дня после того, как аудитор обнаружит подозрительный характер сделки.

В зоне особого внимания - соглашения, указанные в ст. 7.1 Закона № 115-ФЗ:

- сделки с недвижимостью;
- управление имуществом клиента;
- создание организаций, обеспечение их деятельности или управление ими;
- купля-продажа фирм.

Информируя Росфинмониторинг о криминальном характере этих сделок,

юридическая или бухгалтерская служба обязана раскрыть сведения о клиенте, дату и вид спорной операции, основания, которые позволяют сказать, что сделка совершена для того, чтобы легализовать деньги или финансировать терроризм (п. 4 Постановления Правительства РФ № 82).

Аудиторы и бухгалтерские фирмы, не представившие сведений о подозрительных сделках, будут вынуждены заплатить внушительный штраф. Для фирм его размер составляет от 50 000 до 500 000 руб., для должностных лиц организаций - от 10 000 до 20 000 руб. (ст. 15.27 КоАП РФ).

В то же время нужно отметить, что наказание возможно, если установлена вина нарушителя в совершении проступка (ст. 1.5 КоАП РФ). Это означает, что сотрудники службы по финансовому мониторингу должны доказать, что аудиторская фирма или предприниматель, которые оказывают своим клиентам аудиторские услуги, осознавали преступный характер сделки и сознательно не уведомили Росфинмониторинг о подозрительной операции.

Следует отметить и то, что в данном документе четко не сказано, какие именно обстоятельства свидетельствуют о причастности фирмы к отмыванию денег или финансированию терроризма. В ст. 7 Закона № 115-ФЗ приведен только примерный перечень таких оснований:

- сделка запутанна или необычна;
- соглашение или финансовая операция не имеет экономического смысла;
- сделка не соответствует целям организации;
- организация неоднократно совершала подозрительные финансовые операции или сделки.

В Постановлении Правительства № 82 говорится о любых основаниях подозревать организацию в преступной деятельности. Оценивать признаки «криминальности» аудиторы будут ис-

ключительно по своему убеждению. Они сами вправе решить, есть ли основания подозревать фирму. А за умышленные несправедливые обвинения их можно привлечь к ответственности.

Таким образом, в данных документах, вероятнее всего, речь идет о ситуациях, когда аудиторы способствуют незаконной деятельности своих клиентов, участвуют в разработке преступных схем (п. 88 Письма Центробанка России от 17.08.2004 №100-Т).

Соблюдению основных принципов может угрожать широкий круг обстоятельств. Большинство угроз можно разделить на следующие категории (табл. 3).

Меры предосторожности, которые могут устранить указанные угрозы или ослабить их до приемлемого уровня, подразделяются на две общие группы (рис. 3.) (см. ниже):

Таблица 3. Категории угроз нарушения основных принципов аудита

Вид угрозы	Обстоятельства возникновения
угрозы личной заинтересованности	возникают вследствие финансовых или других интересов аудитора, его близких родственников или членов семьи
угрозы самоконтроля	возникают, когда предыдущее суждение должно быть переоценено аудитором, ранее вынесшим это суждение
угрозы заступничества	возникают, когда, продвигая какую-либо позицию или мнение, аудитор доходит до некоторой границы, за которой его объективность может быть подвергнута сомнению
угрозы близкого знакомства	возникают, если в результате близких отношений аудитор начинает с излишним сочувствием относиться к интересам других лиц
угрозы шантажа	возникают, когда с помощью угроз (реальных или воспринимаемых как таковые) аудитору пытаются помешать действовать объективно



Рис. 3. Классификация мер предосторожности.

Меры предосторожности, предусмотренные профессией, законом или нормативными актами, включают, в частности:

- требования к образованию, профессиональной подготовке и опыту, необходимым для занятия профессией;

- требования постоянного повышения профессиональной квалификации;
- руководство по корпоративному поведению (управлению);
- профессиональные правила (стандарты);

- контроль процедуры со стороны профессии и надзорных органов, а также качества работы и соблюдения дисциплинарных процедур;
- внешние проверки юридически уполномоченными третьими лицами отчетов, документов, сообщений и иной информации, подготовленных аудитором.

Меры предосторожности, обусловленные рабочей средой, различаются в зависимости от конкретных обстоятельств.

Также меры предосторожности включают:

- общие меры, относящиеся к деятельности;
- конкретные меры, относящиеся к заданию.

Общие меры предосторожности, относящиеся к деятельности аудиторской организации, могут включать:

- руководство аудиторской организацией, при котором подчеркивается важность соблюдения основных принципов;
- руководство аудиторской организацией, при котором подразумевается, что члены проверяющей группы будут действовать в общественных интересах;
- правила и процедуры проведения контроля и мониторинга качества проверки выполнения заданий;
- документально зафиксированные правила, предусматривающие выявление угроз нарушения основных принципов, оценку их серьезности и в случаях, когда такие угрозы не являются явно незначительными, определение и осуществление мер предосторожности для их устранения или сведения до приемлемого уровня;
- для аудиторских организаций, выполняющих задание по проверке, документально зафиксированные правила независимости, предусматривающие выявление угроз независимости, оценку их серьезности и в случаях, когда такие

угрозы не являются явно незначительными, определение и осуществление мер предосторожности для их устранения или сведения до приемлемого уровня;

- документально зафиксированные внутренние правила и процедуры, требующие соблюдения основных принципов;

– правила и процедуры, позволяющие идентифицировать интересы и отношения между аудиторской организацией или членами группы, выполняющей задание, и клиентами;

- правила и процедуры контроля и при необходимости управления зависимостью доходов аудиторской организации от поступлений от отдельного клиента;

– привлечение других руководителей и групп, выполняющих задания, для оказания клиенту по проверке услуг, не связанных с проверкой;

– правила и процедуры, запрещающие лицам, не являющимся членами группы, выполняющей задание, неправомерно влиять на результаты задания;

– своевременное доведение информации о правилах и процедурах аудиторской организации, в том числе о любых изменениях в них, до сведения всех руководителей и профессиональных сотрудников и надлежащая организация их обучения;

– назначение одного из руководителей аудиторской организации ответственным за должное функционирование системы внутреннего контроля качества;

– информирование всех руководителей и сотрудников аудиторской организации обо всех клиентах по проверке и связанных с ними организациях, независимость по отношению к которым они должны соблюдать;

– дисциплинарный механизм, стимулирующий соблюдение правил и процедур аудиторской организации;

– официально объявленные правила и процедуры, стимулирующие и уполномочивающие сотрудников сообщать руководству аудиторской организации о

любых проблемах, связанных с соблюдением основных принципов

Конкретные меры предосторожности, относящиеся к заданию, представлены на рис. 4.

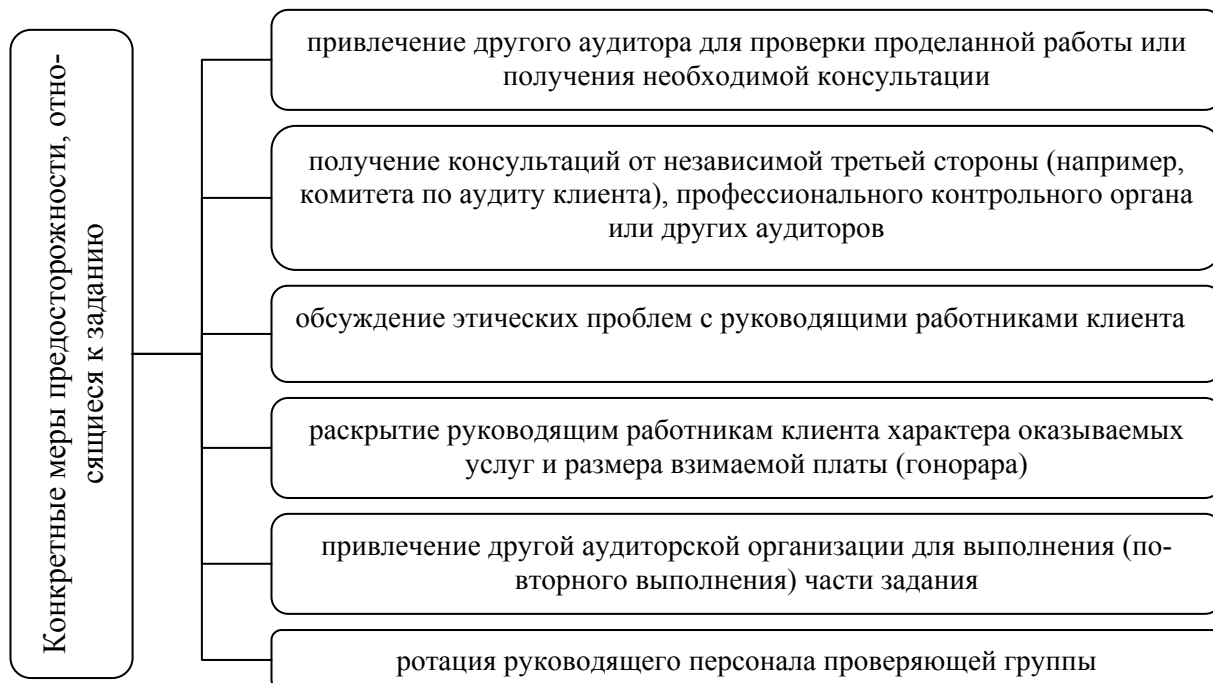


Рис. 4. Конкретные меры предосторожности, относящиеся к заданию.

В зависимости от характера задания аудитор может также полагаться на меры предосторожности, применяемые клиентом (рис. 5) (см. ниже).

Однако для сведения угроз до приемлемого уровня полагаться исключительно на такие меры невозможно.

Характер мер предосторожности, подлежащих принятию, изменяется в зависимости от обстоятельств. При вынесении профессионального суждения аудитор должен рассмотреть, что признало бы неприемлемым разумное и хорошо информированное стороннее лицо, обладающее всей необходимой ин-

формацией (в том числе о существенности угрозы и принятых мерах предосторожности).

Обобщая вышеизложенное, следует отметить, что в российском Кодексе этики отражены все базовые этические нормы, приводимые в международном Кодексе этики. Основная задача дальнейшего развития аудита в России заключается в создании условий, позволяющих на практике реализовывать все эти положения, что должно способствовать повышению престижа профессии бухгалтера и аудитора.

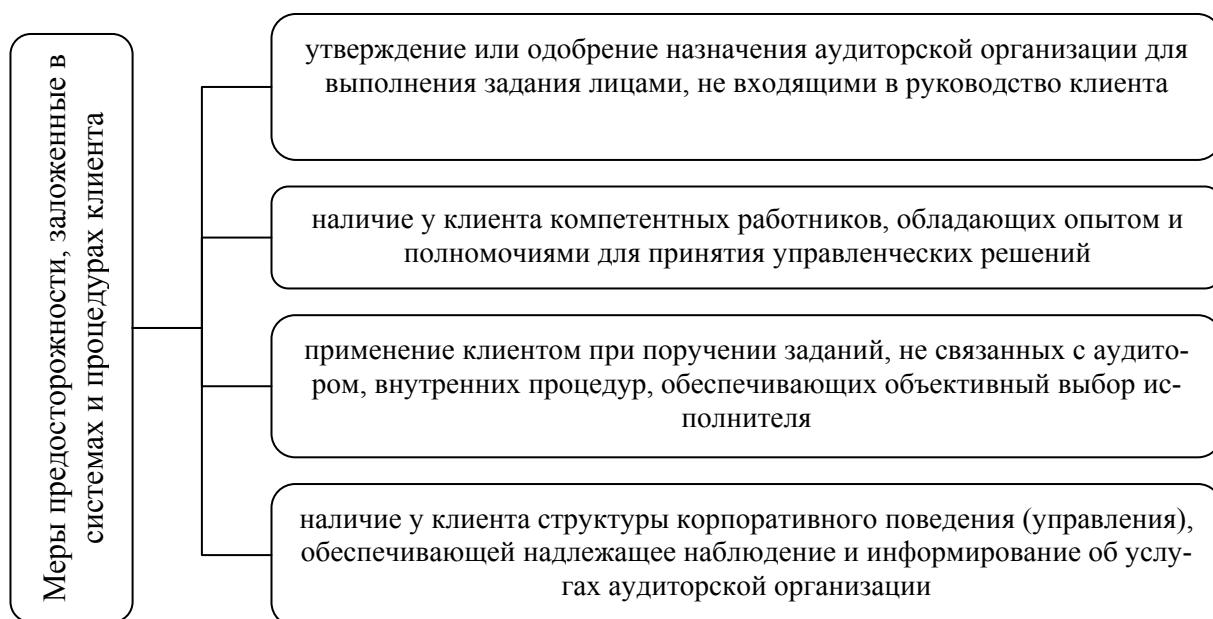


Рис. 5. Меры предосторожности, заложенные в системах и процедурах клиента

Эти условия должны создаваться государством на законодательном уровне профессиональным сообществом, которое обязано продвигать внедрение этических норм и принципов в повседневную жизнь.

Библиографический список

1. Кодекс этики аудиторов России. Принят Советом по аудиторской деятельности при Министерстве финансов Рос-

сийской Федерации Протокол № 16 от 31.05.2007 г.

2. Сквирская Е.Л. Новые требования к этике аудитора. // Финансовые и бухгалтерские консультации, 2007, № 9, сентябрь

3. Прокопович Е.Е. Независимость аудиторов и аудиторских организаций при аудите бухгалтерской (финансовой) отчетности. // Аудиторские ведомости, 2009, № 5

Емельянова И.В.

АУДИТ СТРАТЕГИИ РАЗВИТИЯ ПРЕДПРИЯТИЯ

Развитие рыночных отношений ставит перед предприятием множество задач, определяющих принципы формирования его экономики. В этих условиях предприятие само разрабатывает концепцию и стратегию развития на базе оценки имеющихся ресурсов и анализа рыночной ситуации, определяя основные этапы развития и темпы обновления, обосновывая область деятельности фирмы взаимодействия как с партнерами, так и с конкурентами.

Аудит, охватывающий сбор, проверку и анализ достоверной управленческой информации, включающей сведения, используемые при разработке конкретных целей, и стратегии бизнеса, называют стратегическим аудитом.

Стратегический аудит – это не обсуждение целесообразности принятых менеджментом решений. Это специальная методика, которая позволяет оценить ресурсную обеспеченность и реализуемость заявленных планов.

Стратегический аудит позволяет сделать процессы наблюдаемыми, а значит, контролируемыми и управляемыми. Это очень важная задача, потому что компания должна получить от аудитора дополнительную, независимую гарантию того, что её средства будут использованы эффективно.

Цель стратегического аудита – оценка в целом перспектив решения задач предприятия. И квалифицированные аудиторы способны принести пользу предприятию в его борьбе за выживание, повышение конкурентоспособности и платежеспособности, выявляя уязвимые места и возможные резервы и предупреждая руководство о возможных рисках для предприятия.

Понятие «стратегия» вошло в число управленческих терминов в 1950-е гг., когда проблема реакции на неожиданные изменения во внешней среде приобрела большое значение.

По своему существу стратегия есть набор правил для принятия решений, которыми организация руководствуется в своей деятельности. Выделяют четыре различные группы таких правил.

1. Правила, используемые при оценке результатов деятельности фирмы в настоящем и в перспективе.
2. Правила, по которым складываются отношения организации с ее внешней средой. Они определяют, какие виды продукции и технологии организация будет разрабатывать, куда и кому сбывать свои изделия, каким образом добиваться превосходства над конкурентами. Именно этот набор правил называется стратегией бизнеса.
3. Правила, по которым устанавливаются отношения и процедуры внутри организации. Их нередко называют «организационной концепцией».
4. Правила, по которым организация ведет свою повседневную деятельность,

называемые «основными оперативными приемами».

Стратегии имеют следующие отличительные черты:

1. Процесс выработки стратегии не завершается каким-либо немедленным действием. Обычно он заканчивается установлением общих направлений, продвижение по которым обеспечит рост и укрепление позиций организации.
2. Сформулированная стратегия должна быть использована для разработки стратегических проектов методом поиска. Роль стратегии в поиске состоит в том, чтобы, во-первых, помочь сосредоточить внимание на определенных участках и возможностях; во-вторых, отбросить все остальные возможности как несовместимые со стратегией.
3. Необходимость в стратегии отпадает, как только реальный ход развития выведет организацию на желательные события.
4. В процессе формулирования стратегии нельзя предвидеть все возможности, которые откроются при составлении проекта конкретных мероприятий. Поэтому приходится пользоваться сильно обобщенной, неполной и неточной информацией о различных альтернативах.
5. Как только во время поиска открываются конкретные альтернативы, появляется и более точная информация. Однако она может поставить под сомнение обоснованность первоначального стратегического выбора. Поэтому успешное использование стратегии невозможно без обратной связи.
6. Поскольку для отбора проектов применяются как стратегии, так и ориентиры, может показаться, что это одно и то же. Но это разные вещи: ориентир представляет собой цель, которую стремится достичь фирма, а стратегия – средство для достижения цели. Ориентиры – это более высокий уровень принятия решений. Стратегия, оправданная при одном

наборе ориентиров, не будет таковой, если ориентиры организации изменятся.

7. Стратегия и ориентиры взаимозаменяемы как в отдельные моменты, так и на различных уровнях организации. Некоторые параметры эффективности (например, доля рынка) в один момент будут служить фирме ориентирами, а в другой – станут ее стратегией. Далее, поскольку ориентиры и стратегии вырабатываются внутри организации, возникает типичная иерархия: то, что на верхних уровнях управления является элементами стратегии, на нижних – превращается в ориентиры¹.

Стратегический аудит состоит из нескольких этапов:

Первый этап - это оценка внешней среды.

Второй этап - оценка самой организации.

Третий – оценка правильности стратегического планирования.

На первом этапе - оценка и анализ внешней среды сначала производятся на макроуровне, то есть в общем плане. На данном этапе специально не стоит вдаваться в подробности деятельности отдельных фирм - участников рынка. Необходимо определить только наиболее значительные, устойчивые тенденции в отрасли в целом.

Второй этап – оценка организации. После детальной оценки внешней среды необходимо оценить саму организацию. Оценка организации проводится в семь шагов:

- прояснение стратегии;
- измерение жизнеспособности и устойчивости фирмы;
- определение бизнес-процессов;
- идентификация способностей;
- анализ оргструктуры и распределения ресурсов;

- оценка корпоративной культуры;
- интеграция элементов оценки организации.

Третий этап посвящен проверке стратегического планирования.

Будучи функцией управления, стратегическое планирование является фундаментом, на котором строится вся система управленческих функций, или основой функциональной структуры системы управления. Стратегическое планирование – это инструмент, с помощью которого формируется система целей функционирования организации и объединяются усилия всего коллектива организации для её достижения.

Термин «стратегическое планирование» был введен в обиход на стыке 1960 - 1970-х гг. для того, чтобы обозначить разницу между текущим управлением на уровне производства и управлением, осуществляемым на высшем уровне. Это было обусловлено в первую очередь изменениями в условиях ведения бизнеса. Ведущей идеей, отражающей сущность перехода от оперативного управления к стратегическому, явилась идея необходимости переноса центра внимания высшего руководства на окружение, чтобы своевременно реагировать на происходящие в нем изменения.

Можно указать на несколько конструктивных определений, которые были предложены авторитетными разработчиками теории стратегического управления. Шендел и Хаттен рассматривали его как «процесс определения и (установления) связи организации с ее окружением, состоящий в реализации выбранных целей и в попытках достичь желаемого состояния взаимоотношений с окружением посредством распределения ресурсов, позволяющего эффективно и результативно действовать организации и ее подразделениям». По Хиггенсу, «стратегическое планирование – это процесс управления с целью осуществления миссии организации посред-

¹ Белова Е.Л. Стратегическое планирование как элемент стратегического управленческого учета.// Налоговое планирование, №4, 2009г. с. 17-26.

вом управления взаимодействием организации с ее окружением»; Пирс и Робинсон характеризуют стратегическое управление «как набор решений и действий по формулированию и выполнению стратегий, разработанных для того, чтобы достичь цели организации». Существует еще целый ряд определений, которые делают упор на те или иные аспекты и особенности стратегического управления или же на его отличия от «обычного» управления.

Стратегическое планирование представляет собой набор процедур и решений, с помощью которых разрабатывается стратегия организации, обеспечивающая достижение целей функционирования организации. Логика данного определения такова: деятельность аппарата управления и принимаемые на ее основе решения формируют стратегию функционирования организации, которая позволяет фирме достичь своих целей.

Процесс стратегического планирования является инструментом, с помощью которого обосновываются управленческие решения в области хозяйственной деятельности. Его важнейшая задача – обеспечить нововведения и организационные изменения, необходимые для жизнедеятельности организации.

Проверяя эффективность стратегического планирования, аудитор должен помнить, что оно охватывает четыре вида деятельности (функции): распределение ресурсов, адаптацию к внешней среде, внутреннюю координацию и регулирование, организационные изменения.

1. Распределение ресурсов. Данный процесс включает планирование распределения ресурсов, таких как: материальные, финансовые, трудовые, информационные ресурсы и т.д. Стратегия функционирования организации строится не только на расширении бизнеса, удовлетворении рыночного спроса, но и

на эффективном потреблении ресурсов, постоянном снижении издержек производства.

2. Адаптация к внешней среде. Адаптацию следует интерпретировать в широком смысле слова как приспособление организации к изменяющимся рыночным условиям хозяйствования. Рыночная среда по отношению к субъектам хозяйствования всегда содержит благоприятные и неблагоприятные условия (преимущества и угрозы). Задача данной функции – приспособить хозяйственный механизм организации к этим условиям, то есть воспользоваться преимуществами в конкурентной борьбе и предотвратить различные угрозы. Разумеется, эти функции выполняются и в текущем управлении организацией. Однако эффективность оперативного управления достигается лишь в том случае, если конкурентные преимущества и барьеры будут предвидены заранее, то есть спланированы.

3. Координация и регулирование. Эта функция предполагает согласование усилий структурных подразделений организации (производств, цехов) для достижения цели, предусмотренной стратегическим планом. Стратегия предприятия включает сложную систему взаимосвязанных целей и задач. Декомпозиция этих целей и задач предусматривает их деление на более мелкие компоненты и закрепление за конкретными структурными подразделениями и исполнителями. Данный процесс происходит не спонтанно, а на плановой основе в стратегическом плане. Поэтому все компоненты стратегического плана должны быть увязаны по ресурсам, структурным подразделениям и исполнителям и функциональным процессам. Такая увязка обеспечивается системой формирования показателей планирования, а также наличием на предприятии в аппарате управления соответствующего подразделения или исполнителя, отвечающих за координацию. Объектами

координации и регулирования являются внутренние производственные операции.

4. Организационные изменения. Эта деятельность предусматривает формирование организации, которая обеспечивает слаженную работу персонала управления, развитие мышления менеджеров, учет прошлого опыта стратегического планирования. В конечном счете данная функция проявляется в проведении различных организационных преобразований в организации: перераспределения функций управления, полномочий и ответственности работников аппарата управления; создания системы стимулирования, способствующей достижению цели стратегического плана, и т.п. Важно, чтобы такие изменения проводились не как реакция предприятия на сложившуюся ситуацию, что характерно для ситуационного управления, а как результат организационного стратегического предвидения.

Таким образом, стратегический аудит нацелен на то, чтобы сделать прогноз, какие фундаментальные изменения могут произойти в отрасли и каких изменений от организации это может потребовать. Главный вопрос, на который необходимо ответить после проведения аудита: соответствует ли стратегия фирмы внешним и внутренним условиям. Если соответствует, то какие улучшения можно внести в стратегию для еще большего удовлетворения требований потребителей. Если не соответствует, тогда результатом аудита должны быть рекомендации по изменению стратегии.

Аудит позволяет понять, существует ли в организации четкая и понятная всем стратегия, соответствует ли эта стратегия условиям внешней среды, знают ли о стратегии сотрудники, действуют ли они в соответствии с ней. В случае если четкой стратегии нет, проведение аудита позволяет разработать такую стратегию.

*Щипанов Э.Ю.***ПРОБЛЕМА СТАТИСТИЧЕСКОЙ ИНТЕРПРЕТАЦИИ
«НОРМАЛЬНЫХ» УСЛОВИЙ ПРОИЗВОДСТВА
В МОДЕЛИ РИКАРДИАНСКОЙ РЕНТЫ**

При декларируемой альтернативности практически всеми известными теоретическими концепциями в явной или скрытой форме подчеркивается избыточный характер земельной ренты. Следовательно, ее количественная оценка в конечном счете сводится собственно к определению размеров этого избытка, причиной существования которого является качественная неоднородность земельных ресурсов, вовлеченных в сельскохозяйственное производство. Соответственно величина ренты определяется интенсивностью подобной разнородности и представляет собой не что иное, как изолированную оценку влияния первоначальных естественных характеристик конкретного земельного участка на экономический результат его использования в аграрной сфере. Как правило, изолированность оценки ренты достигается на основе остаточного принципа ее исчисления. Однако вариативность исходных посылов приводит к несовпадению техники реализации указанного принципа и ее результатов.

В качестве исходной точки для построения собственных представлений о земельной ренте можно обратиться к концепции, разработанной Д.Рикардо. Именно указанный подход в его ортодоксальном изложении позволяет получить наиболее объективную оценку ренты, поскольку предполагает исключение из рассмотрения несоответствий

всех прочих условий производственной деятельности, обуславливающих различия в экономических результатах сельскохозяйственного использования земельных ресурсов. На самом деле многие из последующих попыток разработки рентной проблематики также базируются на рикардианском представлении о ренте, однако поиск вариантов преодоления технических сложностей его реализации приводил к неоправданному иногда усложнению используемого инструментария.

Механизм рентных отношений строится на сочетании естественных и экономических факторов воспроизводства в сельском хозяйстве. При этом экономические факторы имеют переменное значение, характеризуются подвижностью, что обусловлено меняющейся ситуацией в системе рыночных отношений, реальной конъюнктурой на рынке, включая рынок земли. Естественные факторы обладают относительно стабильным характером влияния на процесс образования земельной ренты. Поэтому оценка ренты должна осуществляться с учетом естественных характеристик земельных участков и экономических условий их использования на основе ряда соответствующих показателей.

В наиболее общем виде указанное понимание ренты, возникающей при использовании земли в сельскохозяйственном производстве, может быть

представлено следующим образом. Дифференциация земельных участков, обусловленная двумя основными аспектами: различиями в плодородии и месторасположении, приводит к тому, что при прочих равных условиях экономические результаты их возделывания не совпадают. В этой связи корректная оценка ренты может быть получена путем нивелирования влияния всех прочих факторов кроме собственно разноразличности земельных ресурсов на результат их возделывания на основе использования статистического инструментария.

В конечном счете величина земельной ренты, образующейся при сельскохозяйственном использовании конкретного земельного участка, может быть представлена как оценка влияния его характеристик на конечный экономический результат производства. При этом буквальная интерпретация рикардianской концепции земельной ренты приводит нас к возможности построения для ее формализованного описания следующей модели:

$$R_i = y_i(p - t_i) - y_0(p - t_0), \quad \text{где} \quad (1)$$

p - рыночная цена единицы аграрной продукции, произведенной с использованием рассматриваемых земельных участков;

t_i - затраты на транспортировку единицы продукции, произведенной на i -м участке, на рынок сбыта;

y_0 - физический объем выпуска продукции, полученной в результате использования «худшего» по своим характеристикам участка земли из вовлеченных в сельскохозяйственное производство;

t_0 - затраты на транспортировку единицы продукции, произведенной на «худшем» участке, на рынок сбыта;

причем

$$y_0(p - t_0) = \min_{i=\overline{0,n}} y_i(p - t_i).$$

Однако прежде чем приступить к непосредственной оценке дифференциальной ренты необходимо решить ряд методологических проблем, связанных с определением «нормальных» условий производства, приведение к которым позволяет рассматривать различия в результатах хозяйственной деятельности отдельных сельхозпроизводителей как имеющих рентную природу.

Оценка влияния основных факторов, определяющих дифференциацию земель, представляется весьма условной, поскольку она, как правило, базируется на фактических показателях сельскохозяйственной деятельности. Однако такой подход не позволяет получить объективное представление о качестве земельных ресурсов, которое в данном случае рассматривается через призму экономических результатов их использования в аграрном производстве. Поэтому связь между основными характеристиками земельных участков, значимыми для образования ренты, и экономическими результатами производства с использованием этих участков носит опосредованный характер. Как следствие, обратившись к эмпирическим материалам, можно столкнуться с противоречием, когда участок, отнесенный по итогам бонитировки к хорошим землям, по фактическим данным, характеризующим экономику землепользователей, попадет в разряд худших и наоборот. Так, сравнительно высокий урожай может быть обусловлен не только высоким плодородием земельного участка, но и являться следствием более интенсивного или более эффективного использования земельных ресурсов. Соответственно, в первом случае возникают различия в величине затрат в расчете на единицу площади, а во втором – добавляется неоднородность землепользователей с точки зрения организации производства.

Еще более проблематичной представляется количественная оценка

земельной ренты, если в ходе осуществления хозяйственной деятельности получена прибыль ниже среднего уровня или, тем более, убыток производителя. И в том, и в другом случае в условиях рыночной экономики неизбежным следствием подобного рода экономических результатов является выход конкретного производителя из аграрного сектора или выведение соответствующего земельного участка из сферы сельскохозяйственного использования. Но если такая ситуация не связана с качественными параметрами земельных ресурсов, то земельная рента приобретает гипотетический, потенциальный характер, поскольку представление об ее отсутствии проистекает из невозможности непосредственного количественного определения. Таким образом, не вызывает сомнения, что результат сельскохозяйственного производства детерминирован не только качеством используемых при этом земельных ресурсов, но и интенсивностью и эффективностью их возделывания. Это предопределяет необходимость учета всех указанных факторов при проведении количественной оценки ренты.

Так, проведенные в 70-х годах прошлого века экспериментальные расчеты показали, что коэффициент парной корреляционной связи между полученными различными способами оценками земли и результативными показателями сельскохозяйственного производства не превысил 0,54. Однако при включении в рассмотрение, наряду с качественной оценкой земли, обеспеченности хозяйства основными производственными факторами и рабочей силой коэффициент множественной корреляции составил уже 0,75. [4, с.37-38]

В свою очередь Б.И.Пасхавером при установлении связи между уровнем интенсификации (производственные затраты на 1 га пашни) и уровнем продуктивности земли (валовая продукция на 1 га пашни) получены следующие

результаты: без учета качества земель – коэффициент корреляции составил 0,43 (связь незначительная), а с учетом качества земель – соответственно 0,68 (достаточно высокая теснота связи). [8, с.70]

Что же касается неоднородности землепользователей по эффективности производства, как правило, ее учет при исследовании ренты ограничивался констатацией факта существования при одновременном исключении из рассмотрения в форме допущений или рекомендаций по определению указанной категории. Так, Е.С.Карнаухова в своем исследовании отмечает, что при оценке величины дифференциальной ренты в отдельных хозяйствах должны быть предусмотрены и тщательно разработаны методы по установлению влияния субъективных факторов хозяйствования, но не предлагает вариантов решения заявленной задачи на микроуровне. При расчетах же ренты крупномасштабного порядка использование средних многолетних, охватывающих большой круг хозяйств данных как по полученной продукции, так и по затратам на ее производство приводит к тому, что различия в уровне хозяйствования в значительной мере нивелируются. [5, с.135] В этой связи, по мнению Б.И.Пасхавера, уровень экономических показателей отдельных хозяйств зачастую не позволяет получить верного представления о качестве земель, находящихся в их распоряжении. Таким образом, хозяйственные результаты отражают естественные условия производства лишь при сравнительной характеристике производительности земель совокупностей землепользователей, когда начинают действовать статистические законы, в соответствии с которыми субъективные, индивидуальные факторы, влияющие на уровень экономических показателей в отдельных хозяйствах, взаимно погашаются, а объективные закономерности, свойственные всей

совокупности, проявляются более четко и ясно. [10, с.85]

Следует отметить, что когда речь идет о различии в естественном плодородии почв, под более плодородной подразумевается такая, которая обеспечивает больший выход продукции на единицу площади за счет именно природных свойств земли при одинаковых затратах труда и капитала. Таким образом, естественное плодородие определяется разницей продукции при равенстве затрат. Однако показатель фактической урожайности дает представление об экономическом плодородии как о единстве естественного и искусственного плодородия. В этой связи для оценки природных условий в чистом виде необходимо учесть не только стоимость продукции, полученной с конкретного участка земли, но и размеры затрат, осуществленных при его возделывании.

Решение описанной проблемы в соответствии с рикардianской доктриной может быть сведено к моделированию результатов аграрного производства при допущении об идентичности всех прочих условий, не связанных с качественными характеристиками используемых земельных ресурсов. При этом подходы к практической реализации этого тезиса находятся в плоскости исследования зависимости между объемом выпуска продукции в стоимостном выражении и величиной совокупных издержек производства, осуществленных для ее производства. При допущении о стабильности в пространственном аспекте направления и силы связи между отдельными характеристиками земельных ресурсов и объемом полученной в результате их сельскохозяйственного использования продукции результат производственной деятельности на i -м земельном участке при прочих равных условиях может быть представлен как:

$$y_i = f(z_i, u_i), \quad \text{где} \quad (2)$$

y_i – физический объем выпуска продукции, полученной в результате использования i -го земельного участка ($i = \overline{1, n}$);

$z_i = (z_i^1, \dots, z_i^m)$ – набор характеристик естественного плодородия i -го земельного участка;

z_i^j – j -я частная характеристика естественного плодородия i -го земельного участка ($j = \overline{1, m}$);

u_i – совокупные издержки производства (без транспортной составляющей) на единицу площади, осуществленные при использовании i -го земельного участка в аграрном производстве.

В дальнейшем определение на основе анализа эмпирических данных параметров уравнений регрессии, характеризующих производительность земельных участков в зависимости от их качественных характеристик, позволяет рассчитать величину продукции, которая может быть произведена на каждом из них при одинаковом уровне затрат, то есть

$$y_i^* = f(z_i, u_i). \quad (3)$$

При этом подразумевается наличие некоторого «нормального» уровня интенсивности (u_n) и эффективности землепользования как необходимого условия для образования ренты. Поскольку «умелость хозяйствования» не предполагает четкой количественной интерпретации, то она может быть охарактеризована на основании сопоставления фактически произведенного продукта с его моделированной оценкой при конкретном уровне затрат. В свою очередь искомый уровень непосредственных издержек производства традиционно сводится к такому размеру капитала, «без которого нельзя успешно вести отдельное предприятие». [6, с.229, 262-263] Однако подобная величина является в большей степени научной аб-

стракцией, чем констатацией существующего положения. Так, результаты отдельных исследований свидетельствуют о том, что каждому типу землепользования соответствует определенный минимальный уровень и оптимальное сочетание всех прочих взаимодействующих факторов производства, обеспечивающих максимальную эффективность использования земли, причем для различных классов земли они существенно отличаются. [9, с.100,127]

Следует признать, что единое понимание параметров такого рода условий отсутствует. Так, У.Петти сводил их к минимально необходимым для осуществления простого воспроизводства затратам. [7, с.49] В свою очередь классический подход к решению этой задачи состоит в установлении капитала, которым «должно располагать и располагает большинство производителей» и который обеспечивает получение ими средней прибыли при реализации продукции в соответствии с действующей рыночной ценой. [6, с.735] В соответствии с оптимизационным подходом регулирующие затраты необходимо рассматривать как предельно допустимые для удовлетворения потребности национальной экономики в данном виде сельскохозяйственной продукции. Однако экономисты, отрицающие необходимость использования теории оптимизации, считают, что общественно необходимые затраты равны среднеотраслевым. [3, с.27,30,61] Теоретически в подобном качестве может рассматриваться и технологически обусловленная нижняя граница интенсивности возделывания земли - глобальный максимум функции средней отдачи, гипотеза о существовании которой была высказана Ю.В.Сухотиным. [9, с.212]

Понятие «нормальности» здесь применимо лишь в том смысле, что для каждого участка такие затраты должны определяться индивидуально, но с учетом условий, принятых за норму – дос-

тигнутого уровня технического прогресса, передовых, получивших достаточное распространение технологий, культуры производства и т.п. [1, с.17] Тем более, что при расчете замыкающих затрат в ряде случаев необходимо принимать во внимание дискретный характер реальных экономических процессов.

В этой связи целесообразным в качестве «нормальной» интенсивности землепользования можно принять модальное значение совокупных издержек производства на единицу площади. В таком случае искомая величина будет являться наиболее объективной характеристикой фактически сложившегося общего уровня удельных затрат, осуществляемых при сельскохозяйственном использовании рассматриваемой совокупности земельных участков. При этом, безусловно, она не может автоматически трактоваться в качестве оптимального или предельного уровня интенсификации аграрного производства, отыскание которого представляет собой самостоятельную задачу и в случае осуществления «позволит обществу овладеть законом роста плодородия и на этой основе наиболее рационально использовать имеющиеся ресурсы». [2, с.244]

Следует отметить, что количественная оценка земельной ренты, как правило, обставляется обширным перечнем ограничений и допущений как на содержательном уровне, так и на уровне методическом. В этой связи практическая реализация предложенного подхода актуализирует проблему выбора уровня пространственного агрегирования в исследовании, имеющего определяющее значение при установлении ряда исходных параметров модели земельной ренты. В частности, установление границ анализа необходимо для определения «нормального» уровня интенсивности и эффективности возделыва-

вания земли, а также регулирующих условий производства.

В этой связи Ю.В.Яковец полагает возможным рассматривать земельную ренту в территориальном разрезе на четырех уровнях: локальном, региональном, национальном и мировом. [11] Очевидно, что расхождение их величин будет обусловлено не только размерами принятых к рассмотрению земельных ресурсов, но и установленными при этом параметрами «нормальных» и «предельных» условий производства. Следует отметить, что выбор уровня пространственной агрегации при осуществлении количественной оценки ренты имеет принципиальное значение еще и потому, что от этого зависит уровень рыночной цены.

Поэтому практическую реализацию оценки земельной ренты должен предварять обоснованный выбор уровня пространственной агрегации исследования. Наиболее объективные результаты, имеющие прикладной характер, могут быть получены при ее осуществлении в рамках отдельного региона. Такое решение позволяет учесть тот факт, что мера обусловленности урожая «нормальными» затратами не находится в прямой функциональной связи с естественным плодородием почв, а имеет особенности по объективно определившимся природно-хозяйственным зонам. Более того, учитывая наличие региональной специализации аграрного производства, расчетные характеристики, описывающие нормальный уровень интенсивности и эффективности возделывания земли, будут являться репрезентативными. Вместе с тем заявленный уровень агрегации представляется достаточным для того, чтобы проявились существующие статистические закономерности и соответственно для их выявления и исследования мог быть использован статистический инструментарий. Помимо этого на рассматриваемом уровне решение любого сельскохозяй-

ственного производителя относительно использования конкретного участка не влияет на общий хозяйственный итог, то есть не приводит к движению цен, используемых при оценке ренты.

Библиографический список

- 1.Вирченко М.И., Э.О.Рапопорт. Земельная рента. Моделирование и анализ / Сибирский журнал индустриальной математики. - 2001. - Т.4. №2. - с.108-122.
- 2.Вопросы методологии и методики исчисления дифференциальной ренты в связи с экономической оценкой земли. – М.: ИЭ АН СССР, ЦЭМИ АН СССР, 1972.
- 3.Герасимович В.Н. Методология экономической оценки природных ресурсов. – М.: Наука, 1988.
- 4.Калныныш А.А. Выравнивание объективных условий хозяйствования в колхозах и совхозах. – М.: Колос, 1976.
- 5.Карнаухова Е.С. Дифференциальная рента и экономическая оценка земли. – М.: Экономика, 1977.
- 6.Маркс К. Капитал. Критика политической экономии. Т.3. Кн.3. Процесс капиталистического производства, взятый в целом. Ч.2. – М.: Политиздат, 1986.
- 7.Маршалл А. Принципы экономической науки. – М.: Прогресс, Универс, 1993.
- 8.Методологические проблемы дифференциальной ренты при социализме. – Куйбышев: Куйбышевский университет, 1980.
- 9.Мещеров В.А. Современные рентные отношения: теория, методология и практика хозяйствования. – М.: Экономические науки, 2006.
- 10.Пасхавер Б.И. Статистический анализ интенсификации сельского хозяйства. – М.: Статистика, 1969.
- 11.Яковец Ю.В. Рента, антирента, квази-рента в глобальном цивилизационном измерении. – М.: ИКЦ Академкнига, 2003.

СТАТИСТИКО-ЭКОНОМИЧЕСКИЙ АНАЛИЗ СОСТОЯНИЯ И РАЗВИТИЯ ПРОДОВОЛЬСТВЕННОГО РЫНКА

Продовольственный рынок представляет собой неотъемлемую часть категории «рынок» и обладает свойствами и связями, присущими множеству социально - экономических явлений, которые составляют сущность рынка. Продовольственный рынок является рынком потребительских товаров и наделен специфическими чертами, свойственными лишь данному виду рынка и отличающими его от других.

Теоретические и методологические основы рыночного механизма хозяйствования в целом, и в том числе продовольственного рынка, раскрыли в своих трудах ученые: Л. Ричард Колз, Н. Ул Джозеф, И.Г. Ушачев, В.Н. Хлыстун, А.А. Шутьков, А.И. Алтухов, А.В. Ткач и др. Региональным особенностям функционирования продовольственного рынка посвящены труды В.Р. Боева, В.А. Ключача, М.П. Тушканова, Н.Г. Рака, И.С. Санду и др.

Одним из важнейших теоретических и методологических результатов этих исследований явилась выработка единого научного подхода к сути категории «продовольственный рынок», резюмировать который можно следующим определением: продовольственный рынок является важной составной частью агропромышленного комплекса, представляющей собой самостоятельную систему в процессе общественного воспроизводства, в которой обмен продовольственными товарами выступает как опосредующий момент между производством сельскохозяйственного сырья и заготовкой природных ресурсов, переработкой продовольственного сы-

рья и обусловленным ими распределением, с одной стороны, и индивидуальным потреблением продовольственной продукции, с другой [3].

В научной экономической литературе систематизированы факторы, влияющие на функционирование продовольственного рынка, выявлены основные группы проблем, препятствующих его развитию.

Остаются недостаточно проработанными методические вопросы исследования современного состояния и перспектив развития продовольственного рынка. Мониторинг реализации Государственной программы развития сельского хозяйства и регулирования рынков сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия на 2008-2012 годы также актуализирует практическую необходимость совершенствования методического инструментария его проведения.

В аналитических исследованиях состояния и развития продовольственного рынка успешно используются отраслевые методики анализа отдельных его функциональных составляющих - сельскохозяйственного производства, пищевой и перерабатывающей промышленности, общественного питания, розничной и оптовой торговли, а также инструменты оценки удовлетворения потребительского спроса на продовольственные товары; тогда как основным принципом в данном случае должен быть комплексный подход. Предлагается двухуровневая модель такой методики, основанная на статистических методах анализа и прогноза (1) (рисунок 1)

I уровень – экспресс-анализ и прогноз основных параметров развития			
удовлетворения потребностей населения в продовольственных товарах	розничной и оптовой торговли продовольственными товарами, общественного питания	сельскохозяйственного производства	пищевой и перерабатывающей промышленности
Цель – выявление диспропорций в развитии продовольственного рынка Методы исследования - статистические методы анализа динамических рядов и краткосрочного прогнозирования на основе выявленных тенденций развития			
II уровень – анализ факторных систем (моделей) основных параметров			
удовлетворения потребностей населения в продовольственных товарах	розничной и оптовой торговли продовольственными товарами, общественного питания	сельскохозяйственного производства	пищевой и перерабатывающей промышленности
Цель – выявление (количественное измерение влияния) факторов, способствующих (препятствующих) развитию продовольственного рынка Методы исследования – статистико-математические и экспертные			
Результат			
Получение аналитических выводов для обоснования направлений (управленческих решений) государственного регулирования продовольственного рынка			

Рис. 1. Схема комплексного статистико-экономического анализа состояния и развития продовольственного рынка

Методика апробирована на материалах Брянской области - района развитой и разносторонней промышленности и интенсивного сельского хозяйства. Индустриализации хозяйства область обязана как удобным транспортно-географическим положением на стыке ряда экономических районов России и сопредельных государств, так и унаследованной от плановой экономики значительной промышленной базой. Высокая доля городского населения промышленных центров стимулирует развитие продовольственного рынка ре-

гиона (сельское хозяйство зерново-картофельного направления с молочно-мясным животноводством и значительным распространением технических культур).

Рынок невозможен без главного своего участника - покупателей. Именно они задают параметры его развития, тем более, продовольственного - рынка товаров первой необходимости, поэтому изучение его состояния невозможно без оценки потребления населением продовольственных товаров (таблица 1).

Таблица 1. Коэффициенты удовлетворения норм потребления населением продуктов питания, Брянская область, 2001-2008 гг.¹

	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Мясо и мясопродукты (в пересчете на мясо)	0,79	0,80	0,81	0,83	0,83	0,83	0,84	0,86
Молоко и молокопродукты (в пересчете на молоко)	0,74	0,72	0,73	0,73	0,73	0,74	0,74	0,73
Яйца	0,82	0,83	0,84	0,86	0,85	0,85	0,84	0,85
Рыба и рыбопродукты	0,40	0,45	0,40	0,40	0,40	0,40	0,45	0,55
Сахар	0,83	0,89	0,89	0,94	0,94	0,97	1,00	1,00

¹ По данным официальной статистики Брянской области с учетом действующих норм рационального потребления продуктов питания [4]

Продолжение таблицы 1

Масло растительное	0,77	0,81	0,88	0,94	0,98	1,01	1,07	1,18
Картофель	1,86	1,86	1,85	1,75	1,78	1,79	1,78	1,79
Овощи и продовольственные бахчевые культуры	0,63	0,65	0,65	0,66	0,71	0,74	0,75	0,75
Фрукты и ягоды	0,33	0,43	0,37	0,40	0,40	0,44	0,47	0,48

Как видно из данных, население области удовлетворено в полной мере в потреблении таких продуктов, как сахар, масло растительное и картофель. Близко к норме потребление мяса, молока, яиц и овощей, а потребление фруктов, ягод и рыбы почти в два раза ниже нормы. Несбалансированность рациона питания не может не сказаться на здоровье людей, особенно учитывая радиационную зону проживания. За анализируемый период все рассматриваемые коэффициенты незначительно возрастают, как и возрастает уровень покупательной способности денежных доходов населения, при этом расходы на продукты питания по-прежнему занимают высокую долю (38,4% в среднем за 2007 - 2009 гг. по материалам выборочного обследования домашних хозяйств населения) в общих расходах населения. Это объясняется низким уровнем доходов на душу населения, и, хотя этот показатель повышается из года в год, его уровень недостаточен для того, чтобы наметилась устойчивая тенденция опережения темпов роста расходов населения на непродовольственные товары и услуги над темпами роста расходов на продовольствие.

Выявление тенденций развития, а тем более, планирование параметров продовольственного рынка затруднено из-за действия многих факторов, влияние которых не может быть однозначным и полностью определённым. Используется инструмент вероятностной оценки возможности развития и величины его признаков в будущем, полученной на основе статистической закономерности, выявленной по данным прошлых периодов - статистическим прогнозом (2) (I уровень модели).

Одним из важнейших показателей состояния и развития рынка продовольственных товаров является оборот розничной торговли продовольственными товарами. График оборота розничной торговли продовольственными товарами (y) за период 2002-2009 гг., построенный с добавлением линий тренда в ППП MS Excel, показал, что наибольшая величина достоверности аппроксимации ($R^2=0,9909$) соответствует полиномиальному сглаживанию со степенью 2, характеризующемуся следующим законом развития:

$$y=819,45x^2 - 1742,1x+12032,$$

где x – шаг прогноза.

Интервальный прогноз проводился по следующему двойному неравенству:

$$y_p(N+K) - U(K) \leq y(N+K) \leq y_p(N+K) + U(K), \quad (1)$$

где k – количество шагов прогнозирования;

u(k) – ширина интервала:

$$u(k) = \sqrt{\frac{\sum E^2(t)}{N-2}} * K_p \sqrt{1 + \frac{1}{N} + \frac{(N+k-\bar{t})^2}{\sum (t-\bar{t})^2}} \quad (2)$$

K_p - табличное значение критерия Стьюдента (1,05) при уровне доверительной вероятности 70%.

В результате расчётов получены следующие значения оборота розничной торговли продовольственными товарами: $u(1)=0,95$; $u(2)=1,03$;

$$50539,05 \leq y(2010 \text{ г.}) \leq 50540,95$$

$$62727,52 \leq y(2011 \text{ г.}) \leq 62729,03$$

Проверка качества построенной модели показала ее адекватность (ряд остатков случаен, уровни ряда незави-

симы, по критерию Дарвина-Уотсона, ряд остатков соответствует нормальному закону распределения согласно оценке с помощью RS – критерия), точность (средняя относительная ошибка $\bar{E}=4.6$ меньше 5%).

Следовательно, согласно расчетам, в 2010 году оборот розничной торговли продовольственными товарами может колебаться в пределах от 50539,05 млн. руб. до 50540,95 млн. рублей. Полученная на основе точечного прогноза на 2010 год величина розничной торговли - 50540 млн. руб. попадает в этот интервал с 70%-м уровнем доверия. В 2011 году, соответственно от 62727,52 млн. руб. до 62729,03 млн. руб., при значении точечного прогноза 62728,55 млн. руб.

По тому же алгоритму проведены расчеты статистических закономерностей развития и прогнозных параметров других составляющих продовольственного рынка - сельскохозяйственного производства и производства пищевых продуктов.

Базовой отраслью для развития продовольственного рынка является сельское хозяйство - отрасль хозяйства, направленная на обеспечение населения продовольствием (пищей, едой), и получение сырья для ряда отраслей промышленности. При эффективной организации сельское хозяйство не только производит продовольствие, но и укрепляет продовольственную безопасность, ведет к снижению бедности, улучшает расселение населения и охрану окружающей среды.

Построение графика динамики объема продукции сельского хозяйства в хозяйствах всех категорий Брянской области за период 2002 -2009 гг., с добавлением различных линий тренда для выявления тенденций развития и прогноза на ближайшую перспективу, показало, что наибольшая величина достоверности аппроксимации соответствует экспоненциальному сглаживанию

и составляет $R^2=0,9553$. Этот тип сглаживания ряда данных характеризуется следующим законом распределения:

$$y = 9681,8e^{0,0872x},$$

исходя из которого и произведен расчет прогнозируемых значений.

При табличном значении критерия Стьюдента (K_p), равного 1,05, и уровне доверительной вероятности 70% получены следующие значения ширины интервала для расчета интервального прогноза по формуле (2):

$$u(1)=1495,93; u(2)=1568,35$$

Для получения интервальных значений используются результаты точечного прогноза и формула (1). Согласно расчетам, при сохранении существующих тенденций развития, в 2010 году производство продукции сельского хозяйства могло колебаться в пределах от 23785,09 млн. руб. до 26776,95 млн. руб., при этом полученная на основе точечного прогноза величина объема сельхозпродукции - 25281,02 млн. руб. попадала в этот интервал с 70%-м уровнем доверия. В 2011 году соответственно от 26017,67 млн. руб. до 29154,37 млн. руб., при значении точечного прогноза 27586,02 млн. руб.

Существенное влияние на развитие продовольственного рынка оказывает состояние пищевой и перерабатывающей промышленности и конкурентоспособность продукции этих отраслей. В Брянской области доля производства пищевых продуктов, включая напитки и табак, занимает почти четверть в общем объеме отгруженной продукции обрабатывающих производств и демонстрирует устойчивое развитие.

Согласно построенному графику объема отгруженной продукции предприятиями пищевой промышленности по Брянской области за период 2002-2009 гг. и полученных линий тренда, наибольшая величина достоверности аппроксимации ($R^2=0,9363$) соответствовала экспоненциальному сглажива-

нию, характеризующемуся следующим уравнением:

$$y = 0,5901x + 12,658$$

Результаты точечного прогноза объема отгруженной продукции предприятиями пищевой промышленности:

$$y(2010г.) = 18060,5$$

$$y(2011г.) = 20091,2$$

Интервальный прогноз для 2010 года:

$$U(1) = \sqrt{\frac{77386212,58}{8-2}} * 1,05 \sqrt{1 + \frac{1}{8} + \frac{(8+2-4,5)^2}{42}} = 5128,43$$

$$y(9) - U(1) \leq y(2010) \leq y(9) + U(1)$$

$$18060,50 - 5128,43 \leq y(2010) \leq 18060,50 + 5128,43$$

$$12932,07 \leq y(2010) \leq 23188,93$$

Объем отгруженной продукции предприятиями пищевой промышленности в 2010 году мог принимать значение от 12932,07 млн. руб. до 23188,93 млн. руб., при этом полученная на основе точечного прогноза величина - 18060,5 млн. руб. попала в этот интервал с 70%-м уровнем доверия.

Интервальный прогноз для 2011 года:

$$U(2) = \sqrt{\frac{77386212,58}{8-2}} * 1,05 \sqrt{1 + \frac{1}{8} + \frac{(8+3-4,5)^2}{42}} = 5505,52$$

$$y(10) - U(2) \leq y(2011) \leq y(10) + U(2)$$

$$20091,20 - 5505,52 \leq y(2011) \leq 20091,20 + 5505,52$$

$$14585,68 \leq y(2011) \leq 25596,72$$

Объем отгруженной продукции предприятиями пищевой промышленности в 2011 году может принимать значение от 14585,68 млн. руб. до 25596,72 млн. руб., при этом полученная на основе точечного прогноза величина - 20091,2 млн. руб. попадает в этот интервал с 70%-м уровнем доверия.

Завершающим этапом экспресс-анализа и прогноза основных параметров развития продовольственного рынка является обобщение полученных результатов путем сопоставления темпов развития отдельных его составляющих.

Таблица 2. Темпы роста параметров функциональных составляющих продовольственного рынка Брянской области (в % к предыдущему году)

	2005 г.	2006 г.	2007 г.	2008г.	2009 г.	2010 г. (прогноз)	2011 г. (прогноз)
Оборот розничной торговли продовольственными товарами (Т)	121,1	123,0	130,0	138,7	105,4	120,5	124,1
Производство продукции сельского хозяйства (С)	109,0	112,2	115,5	114,2	90,8	119,7	109,1
Объем отгруженной продукции предприятиями пищевой промышленности (П)	123,6	116,8	131,5	121,3	91,6	112,7	111,2
Соотношение индексов развития	П≥Т>С	Т>П>С	П≥Т>С	Т>П>С	Т>П≥С	Т≥С>П	Т>П≥С

Таким образом, сопоставление темпов роста параметров функциональных составляющих продовольственного рынка Брянской области выявило наиболее характерное соотношение их индексов развития: Т>П>С. Судить об оптимальности такого соотно-

шения можно только с учетом сложившегося внешнеторгового баланса в части продовольственных товаров. В Брянской области экспорт и импорт продовольственных товаров и сельскохозяйственного сырья в среднем за последние 3 года составили соответственно: 29,3 и

220,6 млн. долларов США. Это во многом объясняет опережение темпов роста оборота розничной торговли продовольственными товарами над другими составляющими анализируемого соотношения. Прогноз показал наметившееся отставание темпов роста объема отгруженной продукции предприятиями пищевой промышленности в 2010 и 2011 годах после спада в экономике, вызванного финансовым кризисом, что обуславливает необходимость принятия мер по подъему этой отрасли. Детальный анализ ускорения, замедления, сближения темпов роста отдельных составляющих позволит сориентироваться в принятии соответствующих регулирующих воздействий по их оптимизации.

Второй уровень методики нацелен на углубление анализа и требует дополнительного сбора исходной информации, построения факторных систем основных параметров продовольственного рынка, количественного измерения влияния факторов. Последняя процедура выполняется с помощью прикладных статистических программ «Statistika», «SPSS» и также позволяет в кратчайшие сроки получить результаты обработки данных, однако необходимость аналитической проработки исходной информации на основе специальных знаний теории и методологии функционирования продовольственного рынка, делает II уровень более трудоемким и требует большего времени для его прохождения.

В статье не представляется возможным изложить полностью полученные результаты II уровня анализа применительно к объекту исследования, поэтому приводится фрагментарный пример результатов корреляционно-регрессионного анализа оборота розничной торговли продовольственными товарами Брянской области.

В качестве результирующего выступает оборот розничной торговли, млн. руб. (y), в качестве факториальных - доля экономически активного населения в общей его численности (x_1), среднедушевые денежные доходы населения, руб. (x_2), уровень безработицы населения (x_3), фондовооруженность, тыс. руб. (x_4) и доля инвестиции в основной капитал (x_5) предприятий и организаций торговли продовольственными товарами.

Поскольку корреляционная матрица результирующего признака и его факторов, построенная в программной среде SPSS, показала, что коэффициент Пирсона для всех переменных имеет незначительные уровни ошибки и тесно связан с результатом, в регрессионную модель включены все факторы:

$$y = 32,964 x_1 + 2,467 x_2 - 40,438 x_3 + 5,371 x_4 + 11,552 x_5 - 18158,306$$

Проверка на наличие систематических связей между остатками соседних случаев, произведенная при помощи теста Дарбина-Уотсона (Durbin-Watson) на автокорреляцию, показала удовлетворительное значение коэффициента (2,079), означающее, что автокорреляция отсутствует.

Коэффициенты при переменных x_4 и x_5 . Прирост оборота розничной торговли продовольственными товарами возрастает в 2,15 раза больше за счет инвестиций в основной капитал по сравнению с приростом за счет увеличения стоимости основных фондов предприятий и организаций торговли продовольственными товарами. Это означает, что привлечение дополнительных инвестиций в отрасль и, прежде всего, инвестиций в инновации является сегодня первостепенным реальным фактором наращивания темпов оборота розничной торговли продовольственными товарами в Брянской области. Ра-

зумеется, вкупе с такими мерами, как повышение занятости и снижение безработицы, нормализация демографических пропорций и повышение уровня доходов населения области.

Таким образом, апробация предложенной методики статистико-экономического анализа состояния и развития продовольственного рынка применительно к отдельному региону показала следующие ее достоинства: научность (отвечает требованиям комплексного подхода экономического анализа), объективность (расчеты проводятся на базе данных официальной статистической отчетности), оперативность (используются современные компьютерные программы статистической обработки информации), практическую значимость (позволяет получить резуль-

таты анализа и прогноза, необходимые для обоснования мер государственного регулирования развития продовольственного рынка).

Библиографический список

- 1.Костин В.Н., Тишина Н.А. Статистические методы и модели: Учебное пособие. - Оренбург: ГОУ ОГУ, 2004. - 138 с.
- 2.Статистические методы прогнозирования с использованием ППП Microsoft Excel / Е.В. Астафьева. М, 2006. - 69 с.
- 3.Статистика рынка товаров и услуг / И.К. Беляевский – М.: - Финансы и статистика, 2002. - 645 с.
- 4.Официальный сайт Территориального органа Федеральной службы государственной статистики по Брянской области - <http://bryansk.gks.ru>.

Добролежа Е.В.

МОДЕЛЬНЫЙ ИНСТРУМЕНТАРИЙ ОЦЕНКИ РЕСУРСНОГО ВЗАИМОДЕЙСТВИЯ СУБЪЕКТОВ РЕГИОНАЛЬНОЙ ЭКОНОМИКИ

Процесс принятия решений при управлении ресурсным обеспечением экономики региона в целом и отдельных субъектов хозяйственной деятельности должен поддерживаться большим количеством информации. При этом даже полной и корректно собранной базы данных о наличном состоянии ресурсообеспеченности региональной экономики недостаточно, чтобы осуществлять управление как направленный на достижение будущих целей процесс. Управление требует не только постоянного мониторинга текущего состояния ресурсов региона, но и регулярного планирования и прогнозирования. Ресурсное обеспечение как часть экономической системы региона не является обособленным, а логично интегрировано в воспроизводственные процессы. В связи с этим не представляется возможным планировать и прогнозировать ди-

намику обеспеченности ресурсами без учета общей логики экономического развития региона. Для целей составления планов и прогнозов наиболее адекватным инструментарием, позволяющим получать обоснованные результаты с точной количественной их оценкой, считается экономико-математическое моделирование. Однако вполне очевидна некорректность моделирования исключительно процессов обеспечения ресурсами отдельных предприятий и организаций региона, необходимо рассматривать их в контексте общеэкономической динамики регионального уровня.

В качестве основных задач применения экономико-математических моделей для исследования процессов ресурсного обеспечения региона можно выделить:

- анализ размещения и потоков движения региональных ресурсов;
- прогнозирование потребности экономики региона в ресурсах отдельных видов;
- выработку управленческих решений относительно ресурсного обеспечения региональной экономики.

Для их решения представляется целесообразным использовать целый спектр различных моделей, имеющих разную целевую направленность. На рис.1 представлена укрупненная схема модельного инструментария управления эффективностью ресурсного обеспечения экономики региона.

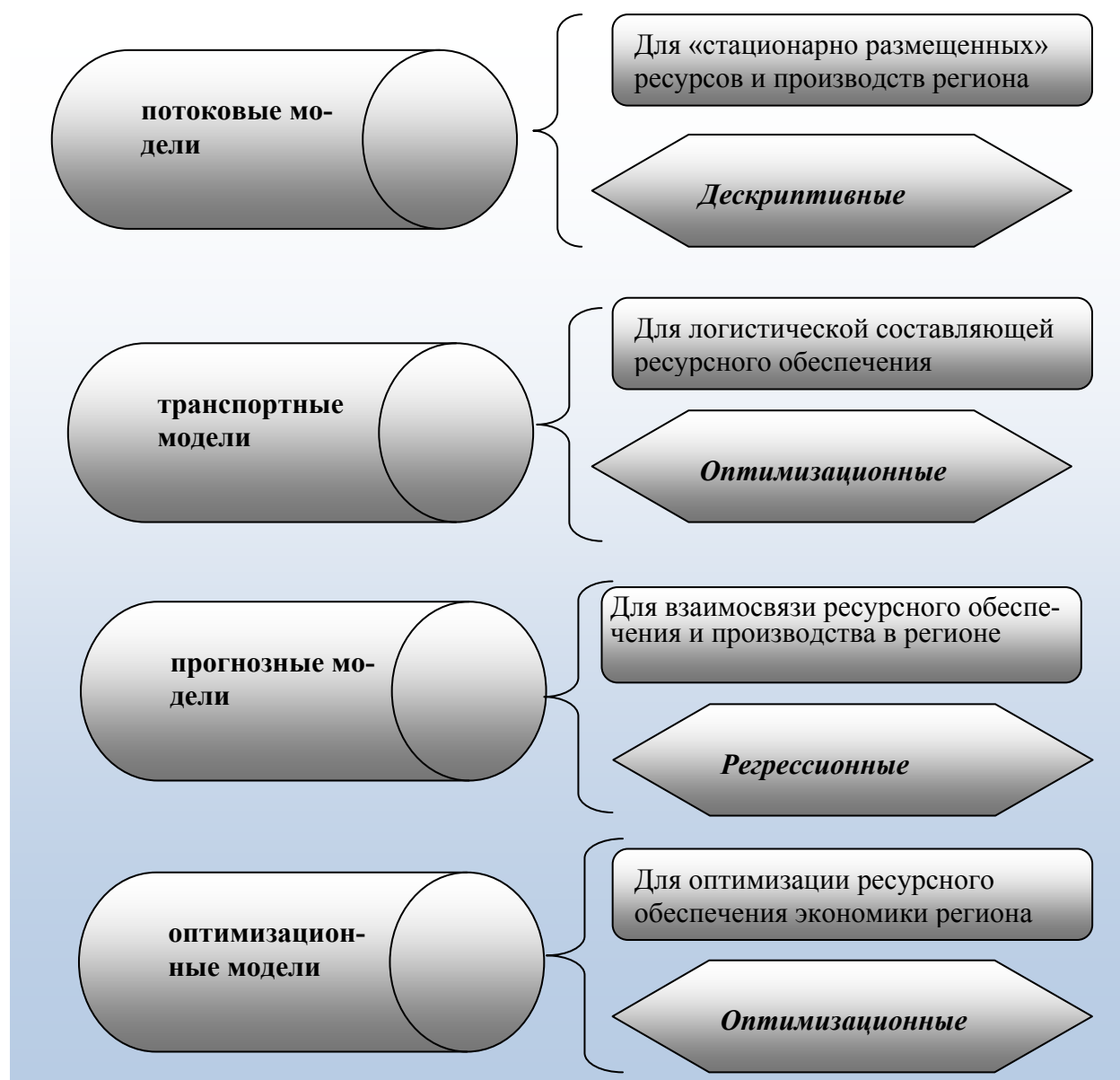


Рис.1. Модельный инструментарий управления эффективностью ресурсного обеспечения экономики региона

Представленный модельный инструментарий состоит из четырех блоков моделей, различных как по целевой

направленности, так и по типу: потоковых; транспортных; прогнозных; оптимизационных.

Потоковые модели носят дескриптивный характер и предназначены для формализованного описания мест размещения «стационарных» региональных ресурсов, а также их основных потребителей в регионе. Они призваны давать наглядное представление о размещении и движении ресурсов в регионе.

Транспортные модели относятся к оптимизационному типу и представляют собой модификации классической транспортной задачи. Они предназначены для решения проблем снижения себестоимости транспортировки ресурсов.

Прогнозные модели дают количественное описание качественных зависимостей, существующих в структуре ресурсного обеспечения региона и используются для прогнозирования потребности в ресурсах в рамках некоторого горизонта прогноза. По типу относятся к эконометрическим моделям, моделям регрессии.

Оптимизационные модели в рамках управления эффективностью ресурсного обеспечения региона представляется необходимым использовать для решения ряда задач:

- оптимизации интегрального показателя функционирования экономики региона, неотъемлемой частью которой является обеспеченность ресурсами и, следовательно, представляет собой один из основополагающих детерминантов ее эффективности как целого;
- оптимизации производства благ и услуг в регионе с целью составления плана экономического развития;
- оптимизации структуры и состава региональных ресурсов, требуемых для достижения оптимальных целей как производства, так и деятельности экономики региона в целом.

Следует отметить объективно существующие трудности применения инструментария математического моделирования при управлении эффективно-

стью ресурсного обеспечения экономики региона.

1. Сложность моделируемого объекта и трудности его выделения из совокупности других взаимосвязанных объектов. Эффективность ресурсного обеспечения региональной экономики можно оценивать только в процессе их вовлечения (или потенциального вовлечения) в производственные процессы в регионе, вследствие чего возрастает степень трудности идентификации трансформаций ресурсов от остальных процессов функционирования экономической системы.

2. Взаимодействие субъектов и объектов исследования. Субъект исследования эффективности ресурсного обеспечения региональной экономики, как и субъект управления ею, не может быть полностью отстранен от результатов.

3. Динамический характер процессов, связанных с ресурсообеспеченностью региона, их неповторяемость, повышающие сложности управления и оценки результатов, вносящие необходимость учета случайных возмущающих факторов в систему моделей.

4. Трудности проверки адекватности моделей (верификации).

Любая экономико-математическая модель может быть сформулирована одним из трех способов:

- феноменологическим (в результате прямого наблюдения и изучения объектов и процессов, явлений экономической действительности);
- дедуктивным (путем вычленения из более общей модели);
- индуктивным (способом обобщения более частных моделей).

Для моделирования управления эффективностью ресурсного обеспечения потенциально могут быть использованы все три способа с целью получения расширенного модельного инструментария и построения спектра моделей. При этом модели могут быть детерминированными (предполагающими

жесткие функциональные связи между переменными модели), к которым в данном случае можно отнести дескриптивные и оптимизационные (при некоторых допущениях), и стохастическими (допускающими наличие случайных воздействий на исследуемые показатели и использующими инструментарий теории вероятностей и математической статистики для их описания) – регрессионные модели.

Для начального представления состояния и взаимосвязей внутри системы ресурсного обеспечения региональной экономики предлагается использовать дескриптивные, то есть описательные, модели потокового типа, применяющие аппарат теории графов и относящиеся к моделям сетевого планирования.

На рис. 2 схематично представлен пример модели подобного рода.

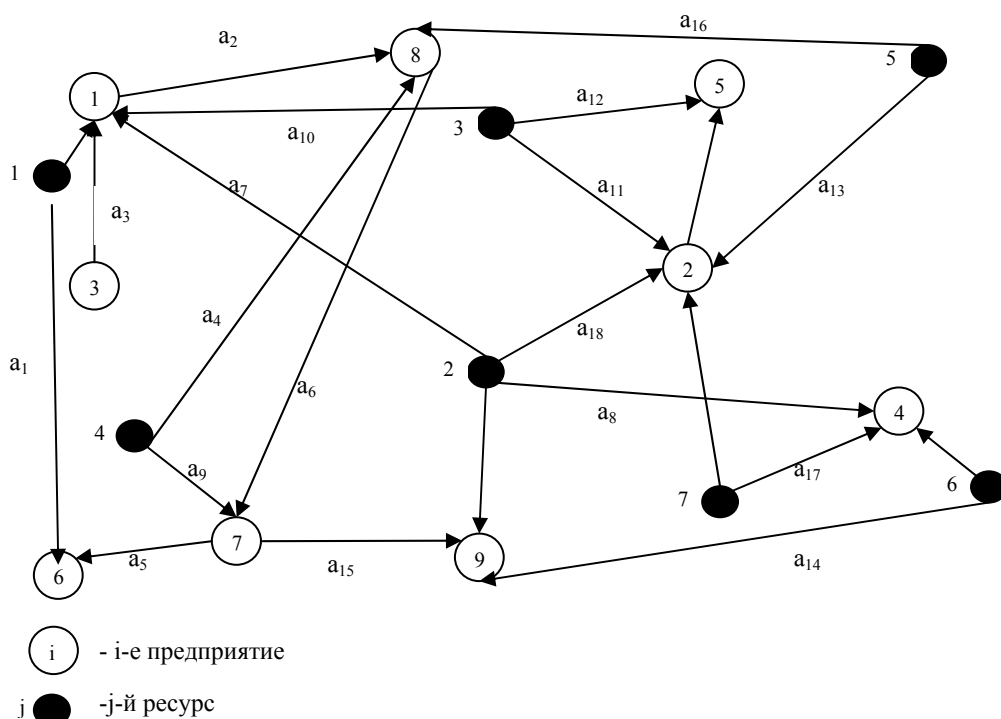


Рис.2. Условное представление дескриптивной потоковой модели расположения и взаимосвязей ресурсов и предприятий региона

На рис.2 белыми кружками изображено местоположение предприятий, черными – ресурсов. Нумерация может быть произвольной. При этом могут выделяться не все ресурсы, а те, местоположение которых измениться не может (например, природные), либо их полное перемещение по какой-то причине нецелесообразно. Они соединяются стрелками, означающими перемещение ресурсов, то есть потоки ресурсов. Каждый поток имеет свою оценку a_{ij} – характеристику перемещения j -го ре-

сурса i -му предприятию. Оценка-характеристика может быть исключительно стоимостной, в этом случае она отражает транспортные расходы, а может иметь комплексный характер: включать, помимо транспортных расходов, временные параметры перемещения, а также условные «потери» за счет потенциального наличия других вариантов ресурсообеспечения из-за возможной взаимозаменяемости ресурсов. При этом стрелками-потоками на рис. 2 связаны не только предприятия с источ-

никами ресурсов, но и предприятия между собой. Это означает использование в производственном процессе ресурсов, являющихся «продуктом» другого предприятия. Под «предприятиями» региона в данной модели рассматриваются все предприятия и организации региона. Так, высшие учебные заведения можно рассматривать как «производителей» трудовых ресурсов более высокой квалификации, чем, например, колледжи. Банки можно считать «производящими» финансовые ресурсы и т.д.

Рассмотренное условное изображение можно сделать более наглядным, если наложить его на карту региона, а также ввести цветовые либо другие обозначения как для отдельных видов ресурсных потоков, так и для отдельных видов предприятий и организаций региона, что может быть без труда реализовано с применением современных информационных технологий.

Данная модель является дескриптивной, поскольку дает возможность наглядного представления размещения ресурсов и предприятий региона и связывающих их ресурсных потоков. С ее помощью можно принимать решения о локализации вновь создаваемых производств с целью снижения транспортных, временных и прочих издержек, что повысит эффективность функционирования всей региональной экономики. Наличие таких моделей в открытом доступе для предпринимателей области позволит более рационально размещать производства на территории региона без применения административного ресурса. Кроме того, данная модель может использоваться и в целях дальнейшего моделирования, например, служить графической иллюстрацией задачи транспортного типа.

Основные показатели моделей, применяемые для целей оценки эффективности ресурсного обеспечения региональной экономики в разрезе видов

ресурсов, характеризуются следующим образом.

В целом оценка уровня ресурсообеспеченности региона может проводиться в соответствии с методологией статистической оценки национального богатства, по аналогичным показателям, однако рассчитываемых не для макро-, а для мезоуровня экономической системы. Сопряжение системы статистических показателей национального богатства и оценки ресурсного обеспечения наглядно представлено на рис. 3.

Согласно современной статистической методологии [1], в национальное богатство включаются следующие экономические активы: произведенные и непроизведенные нефинансовые активы; финансовые активы. Нефинансовые активы в зависимости от их происхождения подразделяются на произведенные в результате производственной деятельности и непроизведенные – дары природы.

Произведенные нефинансовые активы – это накопленные активы, созданные в результате труда всех предшествующих поколений. В их состав входят: основные фонды (основной капитал); оборотный капитал; запасы материальных оборотных средств, резервы и др.; ценности. Оценка материальных и (или) материально-технических ресурсов производится на основе статистических показателей, характеризующих произведенные нефинансовые активы, а именно: материальные основные фонды.

Сырьевые и энергетические ресурсы в стадии использования характеризуются на основе показателей произведенных нефинансовых активов, а именно: оборотных фондов, в состав которых входит сырье, материалы, топливо и проч. В стадии же накопления, понимаемой в данном случае не всегда как производимое сырье и материалы, а скорее, в качестве наличных ресурсов, потенциально вовлекаемых в регио-

нальные воспроизводственные процессы, сырьевые и энергетические ресурсы

оцениваются как совокупность непродуцированных материальных активов.

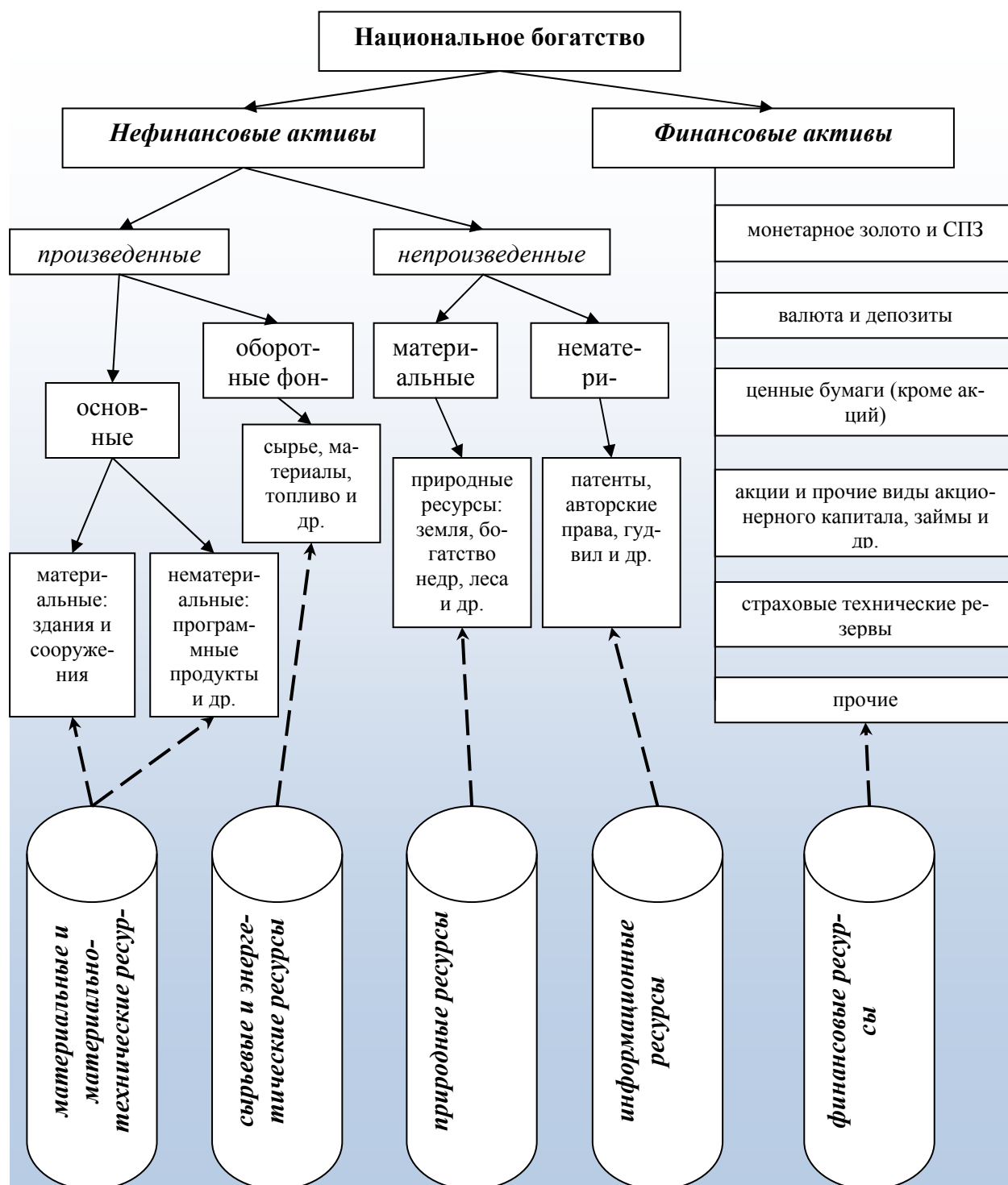


Рис.3. Применение системы статистических показателей национального богатства для оценки ресурсного обеспечения региона²

² Разработано автором на основании системы статистических показателей, изложенных в Назаров М.Г. (ред.) Курс социально-экономической статистики/ под ред. проф. М.Г. Назарова– М.: Финстатинформ, ЮНИТИ-ДАНА,2000. – 771 с.

При этом возникает в определенном смысле пересечение с природными ресурсами, также со статистической точки зрения представляющими собой произведенные материальные активы в составе национального богатства (включающие землю, богатство недр, леса и т.п., то есть собственно природные ресурсы). Это не представляет методологического противоречия, поскольку различия природных и сырьевых, а также энергетических ресурсов очевидны, несмотря на явное пересечение этих понятий.

Поэтому с точки зрения методологии оценки ресурсного обеспечения региональной экономики часть показателей может использоваться для характеристики сырьевых и энергетических накопленных ресурсов региона (то есть подлежащих потенциально использованию в долгосрочном или среднесрочном периоде), а также и для характеристики природных ресурсов. Последние будут описываться с помощью всей совокупности показателей природных ресурсов в составе национального богатства, тогда как первые – только их частью.

Таким образом, природные ресурсы региона можно оценить с помощью следующих показателей, применяемых в соответствующей отрасли социально-экономической статистики [2]:

- показателей наличия, использования, загрязнения и охраны всех компонентов и ресурсов (водных, лесных, земельных, атмосферного воздуха, заповедников и других охраняемых территорий, растительного и животного мира);
- состояния природно-ресурсного потенциала и всех его составляющих (воздушного бассейна, водных, лесных, минеральных ресурсов, флоры и фауны и др.);
- качества компонентов природной окружающей среды и ее изменения;
- степени воздействия на состояние

природных ресурсов различных видов деятельности;

- эффективности мероприятий, проводимых для нейтрализации отрицательного антропогенного воздействия на среду обитания;

- образования, улавливания, утилизации, уничтожения и захоронения промышленных и бытовых отходов;

- эффективности авансированных и текущих затрат, связанных с охраной природных ресурсов и рационализацией природопользования.

Финансовые ресурсы, укрупненно оцененные с помощью показателей национального богатства (финансовые активы), конкретизированно могут характеризоваться с помощью показателей статистики финансов хозяйствующих субъектов и доходов регионального бюджета. В отдельных (исключительных) случаях так же могут оцениваться и финансы домашних хозяйств.

Финансовые ресурсы хозяйствующих субъектов (речь идет, прежде всего, об институциональных единицах, объединяемых, согласно методологии макроэкономических расчетов, в сектор «Нефинансовые предприятия») формируются главным образом за счет прибыли и амортизационных отчислений. Для целей оценки обеспеченности предприятий региона финансовыми ресурсами могут применяться следующие показатели: балансовая прибыль (убыток); прибыль от реализации; выручка от реализации продукции (работ, услуг); затраты на производство и реализацию продукции (работ, услуг); рентабельность (общая и продукции); оборачиваемость оборотных средств; показатели финансовой устойчивости предприятия; коэффициент автономии; коэффициент соотношения собственных и заемных средств; коэффициент маневренности; коэффициент ликвидности и др.; размер и структура дебиторской и кредиторской задолженности.

Представленные выше модели такого рода являются классическими и позволяют оптимизировать транспортные потоки, в данном случае – потоки ресурсов, что служит необходимым до-

полнением всего спектра модельного инструментария управления ресурсным обеспечением региональной экономики и его эффективностью.

Пождаева СВ.

ОБОСНОВАНИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКИХ РЕШЕНИЙ ПО ВЗАИМОДЕЙСТВИЮ МАЛЫХ, СРЕДНИХ И КРУПНЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ

В экономических исследованиях достаточно часто применяется функциональный подход. Применять функциональный подход для поиска путей совершенствования промышленной деятельности определяется тем, что он позволяет проводить экономическое исследование используемых систем (как технических, так и организационных) с точки зрения конечного пользователя. Именно конечный потребитель является получателем функций всей системы, и ему должна быть предоставлена действительно требуемая функциональность, то есть потребителя (индивидуального или корпоративного и даже в масштабах всего государства) интересуют не отдельные изделия как таковые, а выполнение ими необходимых функций. Акцентируя внимание на достигаемом эффекте, а не на средствах его достижения, функциональный подход позволяет систематизированно и логично оценить действенность реализуемых процессов, возможность их совершенствования на основе внедрения новой техники и технологии, специализации и кооперирования предприятий, технического перевооружения производства и т. д.

Рассматривая анализ и синтез в области экономического управления, можно отметить, что в направлении функционально-стоимостного анализа уже существуют достаточно широкие и глубокие разработки. Его основу составляет выделение функций существующих или проектируемых предметов и систем с целью последующей оптими-

зации. При этом сами предметы и системы разделяются на составляющие компоненты. В то же время проблематика синтеза раскрыта недостаточно, хотя эти два подхода неизбежно должны взаимодействовать, что уже сформулировано в самом понятии функционально-стоимостного подхода, указывающего на единство и противоположность качеств.

Функциональный синтез ориентирован на иное действие - интеграцию функций нескольких предметов и систем для достижения новой функциональности получаемого предмета или системы. Результатом синтеза является достижение наилучшей ключевой результирующей функции - того, что используется конечным потребителем.

Использование функционального синтеза должно стать основой для принятия управленческих решений об организационной конфигурации промышленной системы, которая может быть реализована в двух основных вариантах:

- в виде сетевой структуры большой компании, которая привлекает к сотрудничеству небольших поставщиков и формирует вертикально структурированную промышленную систему;

- в виде сети промышленных предприятий, близких по размерам, которые действуют на основе тесной кооперации. Управление данной сети реализуется несколькими основными предприятиями, которые стимулируют инновационные и коммерческие процессы.

В качестве цели исследования рассматривается формализация и выбор наилучшего варианта решения управленческой задачи совершенствования организации промышленной системы.

Любое промышленное оборудование, используемое в дальнейшем для выпуска товаров конечного потребления, производится с применением ряда комплектующих, имеющих некоторое значение для процесса эксплуатации оборудования. Параметры самого оборудования влияют на характеристики изготавливаемой конечной продукции, а также являются значимыми для обеспечения экологической безопасности и последующей рациональной утилизации.

При использовании традиционных подетальных промышленных цепочек взаимосвязи и влияние каждой детали в данной цепочке более чем очевидно. И организация промышленной системы в виде сетевого строения или вертикальной иерархии формируется на основе достаточно очевидных критериев экономии и оптимизации затрат на каждом этапе движения узлов, деталей и готовой продукции.

Более сложной является проблема, когда в качестве элементов данной системы рассматривается оборудование, не участвующее в выпуске конечной продукции. Например, роль электродвигателя станка для металлообработки, участвующего в производстве двигателя, может быть не столь очевидна при анализе собственно автомобиля как изделия. Однако от технических параметров используемого оборудования может зависеть достаточно много характеристик выпускаемых изделий. Например, если увеличение скорости электропривода станка позволит повысить точность обработки деталей, то это станет основой повышения качества выпускаемого узла и, как следствие, конечной продукции.

На основе ФСА и функционального синтеза возможно сформировать общий подход к оценке изменения организационной конфигурации взаимодействия предпринимательских структур. Для этого применяются экспертные оценки основных параметров, достигаемых в процессе реализации своих компетенций предпринимательскими структурами, и оценивается степень их улучшения при различном составе участников хозяйственной системы.

Целью применения данного подхода является в результате возможность спроектировать систему взаимодействия предпринимательских структур на основе наиболее полного и рационального использования имеющихся ресурсов и достижения ключевой функции предпринимательства в промышленной сфере.

Для принятия управленческого решения об изменении организационной конфигурации промышленной системы необходимо произвести процедуры формирования экспертных оценок ключевых свойств изготавливаемой продукции и роли каждого участника в их формировании. Для оценки характеристик комплектующих как элементов оборудования, а также для учета роли участников процесса эксплуатации оборудования и его последующей утилизации могут быть сформированы оценки, определяемые экспертно по таким параметрам, как: надежность, цена, современность, инновационность, экономичность и т.п.

Данные параметры оцениваются по восходящей к итоговой оценке значимости данного узла для конечного потребителя.

Естественно, что ключевую роль при формировании данных оценок играет само число используемого потребителем оборудования, сырья и материалов и удельная роль рассматриваемого узла оборудования в данной технологической цепочке. Такую оценку

должен дать ФСА конечного изделия, который производится потребителем. В этой оценке присутствует влияние оборудования, выполняя ФСА можно получить оценку значимости узла. Таким образом, формируется последовательность ФСА для конкретного узла.

Обратное движение по данной цепочке позволяет синтезировать новые характеристики промышленной продукции, которые становятся доступны конечному потребителю.

Если использовать 10-балльную шкалу, то для отдельного изделия формируется его технологическая оценка, а для других этапов - важность данной оценки для соответствующего изделия (оборудования) и для самого процесса потребления (производства конечной продукции).

Для выполнения расчетов могут быть заданы оценки, формирующие соответствующую матрицу (таблица 1).

Таблица 1. Оценки технико-экономических параметров узлов, оборудования, производственного процесса и конечной продукции (балл)¹

Технико-организационные компоненты промышленной системы	Характеристики реализации промышленной функции (баллы)			Итог (баллы)
	Надежность	Инновационность	Экономичность	
Отдельный узел	4	6	5	15
Промышленное оборудование	5	3	6	14
Производственный процесс	6	4	5	15
Конечная промышленная продукция	7	6	8	21

Все оценки должны быть сформулированы отдельно (локально для каждого параметра) на основе отдельных экспертных процедур, методология которых не будет специфичной уже достаточно полно разработанной для решения задач оценки качественных показателей самого широкого спектра. Основным результатом выполнения расчета является формирование итоговой оценки – суммы баллов по всем параметрам производственного процесса.

Предметом изучения выступает степень изменения итоговых параметров при улучшении характеристик на уровне отдельного узла, единицы оборудования, процесса. Для этого необходимо оценить, насколько изменится надежность работы оборудования при повышении работы узла на 1 балл, или насколько повысится надежность производственного процесса при увеличении надежности работы оборудования на 1 балл. Данные оценки могут быть представлены в

виде процентного роста исходных оценок каждой стадии.

Методами ФСА может быть установлен удельный вес влияния узла на характеристики оборудования. Влияние узла в составе самого оборудования на процесс производства и параметры конечной продукции уже не столь очевидно и оно явно меньше, что может быть выражено в некотором линейном снижении прироста улучшении балльной оценки, которая устанавливается в рамках данных расчетов в размере 15%. Варианты оценок даны в таблице 3.3 (по первой строке значения прироста отсутствуют, так как предполагается, что улучшение на 1 балл приводится в абсолютном значении без отношения к исходному уровню оценки).

Все новые балльные оценки – по узлу в виде увеличения на 1 балл, а по параметрам других этапов промышленной деятельности – в соответствии с процентным приростом,

указанным в таблице 2 – представлены в таблице 3.

Таблица 2. Процент увеличения оценок параметров оборудования, производственного процесса и конечной продукции при улучшении характеристик отдельного узла на 1 балл.

Технико-организационные компоненты промышленной системы	Степень изменения реализации промышленной функции (проц.)		
	Надежность	Инновационность	Экономичность
Отдельный узел			
Промышленное оборудование	40%	35%	50%
Производственный процесс	25%	20%	35%
Конечная промышленная продукция	10%	5%	20%

Таблица 3. Изменение оценок функционирования промышленной организации (балл)

Технико-организационные компоненты промышленной системы	Характеристики реализации промышленной функции (баллы)			Итог (баллы)
	Надежность	Инновационность	Экономичность	
Отдельный узел	5,00	7,00	6,00	18,00
Промышленное оборудование	7,00	4,05	9,00	20,05
Производственный процесс	7,50	4,80	6,75	19,05
Конечная промышленная продукция	7,70	6,30	9,60	23,60

Чем выше балльные оценки потребителя, тем лучше работает вся производственная система. Целью расчетов является достижение наилучшей суммы оценок у потребителя при наименьших затратах. Согласно традиционным подходам улучшить характеристики узла возможно несколькими способами:

- в процессе его изготовления производителем;
- в процессе его установки в ходе выпуска оборудования;

- в процессе производства конечной продукции путем совершенствования используемого оборудования.

Каждый из участников производственной системы может за счет определенных затрат добиться улучшения характеристик отдельного узла. Если принять эти затраты одинаковыми в денежном выражении, то только способ их использования определит, какой из участников промышленной системы достигнет наилучшего результата (Таблица 4.).

Таблица 4. Затраты участников производственной системы на увеличение оценки на 1 балл параметра узла (т.р.)

Участники промышленной системы	Затраты на улучшение функции (т.р.)			Итог (т.р.)
	Надежность	Инновационность	Экономичность	
Изготовитель узла	39	53	46	138
Изготовитель оборудования	30	60	48	138
Потребитель оборудования	40	70	28	138

Отношение требуемых затрат к достигаемому увеличению итоговой

оценки характеристик конечной продукции показывает эффективность ее

совершенствования каждым из участников производственной системы.

Поскольку прирост балльной оценки конечной продукции одинаковый, равны и суммарные затраты участ-

ников промышленной системы на их прирост, то общая эффективность (отношение затрат к приросту баллов) будет одинаковой – таблица 5.

Таблица 5. Общие показатели эффективности совершенствования узла

Показатель	Значение
Всего затрат (т.р.)	138
Прирост оценки параметров конечной продукции (балл)	2,60
Эффективность совершенствования узла (т.р./балл)	53,08

Однако в данном случае важна оценка способностей каждого их участника промышленной системы на изменение отдельных параметров. Для вычисления этого показателя затраты каждого участника промышленной системы относятся к разнице между новой и ис-

ходными балльными оценками параметров конечной продукции, то есть определяется, сколько было затрачено средств на изменение оценки продукции в баллах. Расчет всех видов оценок представлен в таблице 6.

Таблица 6. Сравнение эффективности совершенствования параметров различными участниками промышленной системы (тыс.руб./балл)

Участники промышленной системы	Эффективность повышения характеристики промышленной функции (т.р./балл)		
	Надежность	Инновационность	Экономичность
Изготовитель узла	55,71	176,67	28,75
Изготовитель оборудования	42,86	200,00	30,00
Потребитель оборудования	57,14	233,33	17,50

По данным таблицы видно, что при суммарно одинаковых затратах всех участников промышленной системы и одинаковых итоговых показателях прироста баллов оценок конечной продукции эффективность расходов участников промышленной системы различна. Например, для повышения инновационности конечной промышленной функции на 1 балл наименьшую сумму необходимо затратить изготовителю узла - 176, 67 тыс.руб., а наибольшую - потребителю оборудования. Предполагается, что такая ситуация может быть вызвана

каким-либо техническим отставанием узла оборудования, которое требует дополнительных затрат у пользователя.

Более того, абсолютный уровень затрат на повышение эффективности промышленной функции может быть значительным, и руководство предприятий может не пойти на дополнительные затраты, сохраняя тем самым устаревшую продукцию и снижая свою конкурентоспособность. Например, уровень затрат выше 160 тыс.руб. на 1 балл повышения эффективности может рассматриваться как чрезмерно дорого-

стоящий и быть причиной отказа от преобразований.

Приведенный расчетный пример позволяет сформировать единую оценку значимости каждого участника предпринимательской деятельности в успешности конечной продукции.

Все представленные суждения соответствуют логике функционально-стоимостного анализа, который должен показать проблемные участки в функционировании промышленной системы. Для решения данных проблем усилия участников системы могут быть объединены (синтезированы) с предприятием, не являющимся частью данной промышленной системы, то есть необходимо решить вопрос об эффективности синтеза компетенции участников технологической цепочки выпуска продукции и сторонней организации, без которой продукция может быть произведе-

на, но участие которой может принести эффект для всей системы.

Проведенное исследование показало, что в качестве такой организации может выступить малое или среднее предприятие, продолжающее реализацию ключевой компетенции производителя узла вплоть до этапа потребления продукции, выпущенной с ее использованием.

Поскольку данная организация должна специализироваться на улучшении характеристик отдельных узлов, то ее затраты могут быть наилучшим образом реализованы – это означает, что они не являются наименьшими – сумма затрат рассматривается как одинаковая для всех участников промышленной системы, но они наилучшим образом распределены между наиболее важными для улучшения параметрами. Оценка всех видов затрат данного предприятия представлена в таблице 7.

Таблица 7. Затраты участников производственной системы на увеличение оценки на 1 балл параметра узла (тыс.руб.)

Участники промышленной системы	Затраты на улучшение функции (тыс.руб.)			Итог (тыс.руб.)
	Надежность	Инновационность	Экономичность	
Организация промышленного сервиса	33	45	60	138

Если продолжить пример с изменением блока управления электромотора, то предполагается, что именно такое изменение и производит малое предприятие, причем реализует это как свою ключевую компетенцию. Данный аспект крайне важен, так как именно он и раскрывает сущность предлагаемого подхода синтеза - привлекается не просто новый поставщик некоторой детали, а изменяется строение промышленной системы на основе объединения с новыми участниками, располагающими необходимыми ключевыми компетенциями. Обнаружить необходимость и значимость обновления некоторой дета-

ли оборудования в конечной продукции, которая на нем выпускается, становится возможным, если участник промышленной системы не ограничивает свою компетенцию свойствами собственной продукции (двигателя, станка, конечной продукции), а реализует ее вплоть до процессов потребления конечным пользователем, то есть если в современных условиях поставщики и подрядчики предлагают лучшие и новые образцы собственной продукции, то это лучшие свойства могут отражаться на процессах конечного потребления, могут быть и незначимы для него. В рассматриваемой ситуации синтеза данные поставщики и

подрядчики рассматривают ценность своей продукции с точки зрения конечного потребителя товара, который выпускают не они сами, а вся промышленная система. Они объединяют (синтезируют) свои усилия с работой всей промышленной системы.

Исходя из указанных значений могут быть определены новые показатели совершенствования выпускаемой продукции с участием в промышленной системе малого предприятия – таблица 8.

Таблица 8. Сравнение эффективности совершенствования параметров различными участниками промышленной системы (т.р./балл)

Участники промышленной системы	Эффективность повышения характеристики промышленной функции (тыс.руб./балл)		
	Надежность	Инновационность	Экономичность
Изготовитель узла	55,71	176,67	28,75
Изготовитель оборудования	42,86	200,00	30,00
Потребитель оборудования	57,14	233,33	17,50
Организация промышленного сервиса	47,14	150,00	37,50

По результатам проведенного исследования в работе выявлено, что именно малые и средние предприятия могут быть наиболее восприимчивыми к применению достижений научно-технического прогресса, что выражается в том, что прирост оценки инновационности продукции у них достигнут при наименьших затратах – 150 тыс.руб. (данный уровень рассматривается как приемлемый для всей промышленной системы – ниже 160 тыс.руб.). При этом, доработка узла по надежности наиболее эффективна на этапе его монтажа в составе оборудования (43 тыс.руб.), а для повышения экономичности наиболее рациональны мероприятия на этапе его эксплуатации (17,5 тыс.руб.). Полученные значения определены не на основе анализа физико-технических свойств собственно узла, а на основе сравнения оценок его использования в качестве элемента оборудования и достигаемых свойств конечной продукции. Это становится возможным на основе взаимосвязанного использования анализа и синтеза в рамках функционального подхода, дальнейшее развитие которого позволит сформировать наилучшие управ-

ленческие решения по модернизации и развитию отечественной промышленности.

Основным достоинством данного подхода является его нацеленность на поиск новых возможностей существующих технологий. Расчетный пример разработанного подхода к оценке изменений организационной конфигурации взаимодействия предпринимательских структур дает возможность сформировать оценку значимости каждого участника промышленной системы, в том числе малых и средних предприятий, участвующих в реализации ключевой компетенции предприятия, в успешности конечной продукции.

Для простоты первичной оценки различные учитываемые параметры приняты как равнозначные, но в дальнейшем, с учетом специфики конкретных промышленных систем, может быть использована какая-либо градация значимости оцениваемых характеристик реализации промышленной продукции, выраженная, например, в весовых коэффициентах. Кроме того, перечень рассматриваемых и оцениваемых характеристик реализации промышленной

функции может быть изменен и дополнен тоже с учетом специфики и возникающих вопросов конкретных промышленных систем.

Библиографический список

1. Корнеева А.В., Шендерюк Е. В. Основы функционально-стоимостного анализа. 2006-151с
2. Кузьмина Е.А., Кузьмин А.М. Функционально-стоимостной анализ и метод ABC. Методы менеджмента качества. №12, 2002. – М: РИА Стандарты и качество. 2002-347с.
3. Справочник по функционально-стоимостному анализу/ Под ред. М.Г. Карпунина, Б.И. Майданчика.-М.: Фи-

нансы и статистика, 2004 – 431с.

4. Фатхутдинов Р.А. Разработка управленческого решения. - М.: 1998.

5. Функционально-стоимостной анализ в коммерческих организациях: теория и практика: монография / Усненко Л.Н., Складорова О.А., Шеравнер В.М. - Ростов н/Д: изд-во Южного федерального университета, 2008 - 223с.

6. Шайтанов В.А., Шайтанов В.В. Функционально-стоимостной анализ в менеджменте. – Липецк: ЛГТУ, 2005 – 253с.

7. Miles L. Techniques of value analysis and engineering, N. Y. Mc-Craw – Hill, 1972, p. 203.

Губин И. В.

ПРОБЛЕМЫ РАЗВИТИЯ ЛОКАЛЬНЫХ РЫНКОВ ЮЖНОГО ФЕДЕРАЛЬНОГО ОКРУГА

Развитие агропромышленного сектора экономики – одно из приоритетных направлений эволюции российской экономики на современном этапе. Важность этого направления общепризнанна, и один из четырех национальных проектов, реализуемых в настоящее время, именно развитие агропромышленного комплекса.

В рамках национального проекта принимается множество мер по поддержке и развитию сельского хозяйства. Перечень проводимых мероприятий сосредоточен в таких программах, как: «Государственная программа развития сельского хозяйства и регулирования рынков сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия на 2008-2012 годы»[1], и в таких региональных, как: «Областная долгосрочная целевая программа развития сельского хозяйства и регулирования рынков сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия в Ростовской области на 2010

– 2013 год» [2], «Развитие сельского хозяйства и регулирование рынков сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия в Краснодарском крае» на 2008 - 2012 годы»[3].

Суть данных программ сводится к стимулированию предложения продовольственных товаров путем предоставления производителям продовольственных товаров бюджетных субсидий.[8]

В частности, в 2011 году на финансирование мероприятий федеральной программы поддержки агропромышленного комплекса выделено 118 млрд. рублей.[20] Дополнительно к этому в целях эффективного проведения весеннего сева Министерством сельского хозяйства принят дополнительный комплекс мер:

- в конце 2010 года на закупку минеральных удобрений дополнительно выделено 1 млрд. 222 млн. рублей. Общий объем средств на эти цели – 5 млрд. 942 млн. рублей. В 2011 году

также будут выделены дополнительные средства (+1 млрд. рублей – всего 5,5 млрд. рублей);

- заключено соглашение между РАПУ и Агропромсоюзом о ценах на минеральные удобрения на первое полугодие 2011 года. Цены на калийные удобрения и средства защиты растений остаются на уровне 2010 года. Рост цен на селитру и сложные удобрения не должен превышать 12,8% (рост связан с опережающим ростом цен на энергоносители и железнодорожные перевозки сырья);

- в соответствии с поручением Председателя Правительства РФ решен вопрос о пролонгации действия льготного железнодорожного тарифа. Это обеспечит возможность переброски семян для проведения ярового сева в необходимом объеме – до 450 тыс. тонн (в пострадавшие от засухи регионы);

- прорабатывается вопрос о сохранении в 2011 году действующего механизма предоставления скидки на горюче-смазочные материалы в размере 10%;

- принято решение об увеличении объема субсидирования закупки элитных семян на 1 млрд. рублей (до 1,5 млрд.). Также предусмотрены средства на закладку и уход за многолетними насаждениями – 400 млн. рублей, развитие производства рапса – 253 млн. рублей, льна – 240 млн., на поддержку производителей в районах Крайнего Севера – 400 млн. рублей. [20]

При этом на государственном уровне был поднят вопрос об оценке эффективности государственной поддержки сельского хозяйства. По предварительным данным, рассчитанным Министерством сельского хозяйства по итогам 2008 года на каждый рубль субсидий, направленных в растениеводство, прирост продукции оценивается в 2,2 рубля. В животноводстве этот показатель скромнее – всего 30 копеек на один рубль субсидий. Это объясняется

тем, что деньги в основном по этому направлению пошли на уплату процентов по кредитам, привлеченным на строительство и модернизацию ферм. Отдачу от этих вложений можно ждать лет через пять. За 2008 год аграрии перечислили в бюджеты всех уровней 110,9 миллиардов рублей, то есть по 80 копеек на один рубль государственных субсидий.[11]

Очевидно, что существует мощная многосторонняя поддержка сельскому хозяйству, однако до сих пор нет предложений по изменению системы сельскохозяйственного комплекса страны, с тем чтобы превратить ее в самодостаточный и самоподдерживаемый работающий механизм.

Да, несомненно, существуют объективные трудности производства сельскохозяйственной продукции, и необходимо их решать. Но необходимо решать также задачи следующего уровня – прозрачность и справедливость перераспределения товаров между потребителем и производителем.

У производителя должен быть некий ориентир стоимости производимой им продукции и альтернативные пути ее реализации, с тем чтобы планировать свою будущую деятельность. В настоящий момент этого у производителей сельскохозяйственных товаров нет.

Производство и реализация продукции сейчас строятся следующим образом – фермер (получающий бюджетные субсидии) – мелкий трейдер (перекупщик) – крупный трейдер (зерновые компании) – элеватор – экспортер (или мукомольное предприятие, хлебозавод), которые диктуют фермеру свои цены и условия, тогда как во всем мире ориентиром для операций с продовольственными товарами является цена, сформированная на товарной бирже.[7]

Биржевая торговля сокращает многочисленных посредников, расширяет доступ даже мелких фермеров к

рынкам материально-технических ресурсов, сбыта зерна и других видов сельхозпродукции, формирует механизм ценообразования и управления ценовыми рисками, хеджирование, маркерный региональный контракт на зерно, эффективное управление складскими запасами, заключение "длинных контрактов". При этом исключается возможность для оборота "черного на-ла", что способствует увеличению налоговых поступлений.[4,6]

Именно биржевая торговля должна стать одним из элементов самодостаточности агропромышленного комплекса.

Для ускорения процесса построения в России полноценных биржевых торгов необходимо учесть мировой

опыт биржевой торговли продовольственными товарами.

На мировых товарных биржах обращаются фьючерсные и опционные контракты практически на весь спектр потребляемых населением товаров (таблица 1). В настоящее время объектами биржевой торговли выступает примерно 70 видов продукции, на долю которых приходится около 30% международного товарооборота. На долю сельскохозяйственных и лесных товаров приходится две трети товаров, обращающихся на бирже. Первое место занимают маслосемена и продукты их переработки – льняное и хлопковое семя, соевые бобы, соевое масло. Второе место принадлежит пшенице, кукурузе, овсу, ржи, ячменю, рису. На третьем месте находится живой скот и мясо.[12]

Таблица 1. Товары, торгуемые на товарных биржах мира

№ п/п	Наименование товара	Товарная биржа
1.	Пшеница	BCE (Венгрия), Bolsa de cereales (Аргентина) CME (США) CWB (Канада) CZCE (Китай) MATIF (Франция) SFE (Австралия) TOBB (Турция) TGE (Япония) SAFEX (ЮАР)
2.	Кукуруза	BCE (Венгрия) Bolsa de cereales (Аргентина) CEL (Словения) CME (США) CWB (Канада) CZCE (Китай) KCE (Япония) ROFLEX (Аргентина) TOBB (Турция) TGE (Япония)
3.	Соя	BM&F (Бразилия) Bolsa de cereales (Аргентина) CME (США) CZCE (Китай) KANEX (Япония)
4.	Подсолнечник	BCE (Венгрия) Bolsa de cereales (Аргентина) CME (США) ROFLEX (Аргентина)
5.	Мясо	BM&F (Бразилия) CME (США) MidAm (США)
6.	Сахар	BM&F (Бразилия) CSCE (СЕС, CSC) (США) KANEX (Япония) LIFFE (Англия) MATIF (Франция)
7.	Рис	TOBB (Турция) CME (США)
8.	Молоко	CSCE (СЕС, CSC) (США)
9.	Кофе	BM&F (Бразилия) LIFFE (Англия) SICOM (Сингапур)

Примечание – составлено по [13,14,15,16,22,23]

Очевидно наличие множество мест торговли наиболее востребованными продовольственными товарами. Это объясняется желанием производителей и потребителей привязать торговлю к своему местонахождению для снижения рисков и наиболее справедливого ценообразования.

Так, Южно-Африканская фьючерсная биржа (SAFEX) [22] в торгуемых у себя контрактах на пшеницу и кукурузу определила более 100 складов в качестве пунктов доставок, в 1992 году Токийская зерновая биржа (TGE) [23] ввела номинированный в йенах контракт на кукурузу, в котором предусматривался порядок физических поста-

вок американской кукурузы в японские порты.

Товарные биржи с возможностью заключать сделки по сельскохозяйственным товарам существуют во многих странах, даже в таких небольших, как Венгрия, ЮАР. В странах, являющихся мировыми экспортерами и импортерами сельскохозяйственной продукции, биржа — это необходимый атрибут нормального функционирования системы.

Многие страны, являющиеся мировыми экспортерами товаров, в настоящее время создали либо создают торговую площадку для экспортной продукции. Например, цена на какао-бобы устанавливается на бирже Euronext Liffe (Великобритания) с доставкой в порты Северной Европы (Амстердам, Антверпен Гамбург) [15], при этом половину мирового производства какао-бобов обеспечивают две страны — Гана и Кот-д'Ивуар (Западная Африка) (примерно 1,5 млн. тонн в год)[5]. Для более полной увязки динамики цен на какао-бобы и положения производителей в настоящее время прорабатывается вопрос об открытии торговой площадки в одной из этих стран.

Аналогичным образом на рынке такого товара, как рис, товарные биржи помогают удовлетворить региональные потребности в области ценообразования. В связи с огромным числом различных сортов риса многим потребителям невозможно определить какой-нибудь отдельный контракт, который действовало бы в качестве глобального ориентира цены. Контракт с самым большим объемом торговли — контракт СМЕ на необрушенный рис [14] — устанавливает цену на необрушенный рис с доставкой на склады Арканзаса, что в большей степени отвечает потребностям внутренних компаний США, выращивающих рис и перераба-

тывающих его в крупу. В Таиланде правительство проводит открытые аукционы для экспортных закупок через Сельскохозяйственную фьючерсную биржу Таиланда (AFET) и тем самым предоставляет собственным фермерам определенные ориентиры в отношении цен.[13]

Таким образом, товарные биржи во всем мире решают следующие задачи:

- обеспечение ценового ориентира для собственных потребителей/производителей продукции;
- снижение ценовых рисков для собственных потребителей/производителей продукции;
- обеспечение возможности реализации/приобретения продукции агропромышленного сектора.

В международной практике товарные биржи являются действенным механизмом, используемым предприятиями, об этом свидетельствуют объемы торгов на международных биржах. Ежегодно оборот международных товарных бирж по всем видам операций оценивается в 3,5—4 трлн долларов.[12]

В последние четыре года объем торгов срочными контрактами на 69 биржах мира примерно постоянен (табл.2). Это обусловлено финансово-экономическим кризисом, начавшимся в 2008 году, подорвавшим доверие к срочным инструментам во всем мире. Об этом свидетельствует снижение в 2009 году биржевых торговых оборотов по сравнению с 2007 и 2008 годами. Однако востребованность срочного рынка для экономики повлияла на рост торговых оборотов в 2010 году. Это подтверждает то факт, что биржевая торговля товарами — необходимый инструмент в странах с рыночной экономикой.

Таблица 2. Объем торговли фьючерсами и опционами на 69 мировых биржах в 2007 — 2010 гг. (млн. контрактов)

Контракт/год	2007	2008	2009	2010
Фьючерс	7 218	8 291	5 957	8 296
Опцион	8 308	9 361	7 842	8 106
Итого	15 526	17 652	13 799	16 402

Примечание – составлено по [16]

При этом необходимо отметить развитую биржевую торговлю практически во всех частях света (таблица 3).

Таблица 3. Распределение торгов срочными контрактами по регионам мира (млн. контрактов)

Регион	2009 год	2010 год	Доля в 2009 году, %	Доля в 2010 году, %
Азия	4 399	6 314	31,87	38,49
Северная Америка	5 570	5 317	40,36	32,41
Европа	2 859	3 368	20,71	20,53
Латинская Америка	725	1 158	5,25	7,06
Другие	246	245	1,81	1,51
Итого	13 799	16 402	100	100

Примечание – составлено по [16]

Очевидно, главенствующую роль в мировой торговле деривативами занимает Азия и Северная Америка – составляющие вместе по итогам 2010 года – 70,9% от общемировых объемов торгов. Это обусловлено сосредоточением в этих регионах таких крупных экономик, как США, Канада, Япония, Китай, Австралия. При этом роль стран Латинской Америки тоже постепенно увеличивается на мировой арене: за год обороты выросли с 5,25% от общемировых до 7,06%, что связано с более активным ростом экономик развивающихся стран по сравнению с развитыми, являющимся следствием финансово-экономического кризиса 2008-2010 годов и тем, что страны, производители товаров и поставщики сырьевых товаров, стараются максимально приблизить торговлю к месту производства товаров

для более объективного ценообразования.

С помощью товарных рынков производители могут застраховать свои риски, биржевые игроки – диверсифицировать портфели, а потребители – получить прозрачный и понятный механизм ценообразования.

Предприятия Южного федерального округа пока не могут в полной мере воспользоваться преимуществами организованной биржевой торговли продукцией сельского хозяйства, несмотря на формальное наличие некоторых биржевых торгов.[10]

Предприятия ЮФО могут реализовать через биржу пшеницу, рис и сахар (таблица 4). Такой распространенный продукт растениеводства как семена подсолнечника и кукуруза не представлены на бирже, так же, как и продукция животноводства.

Таблица 4. Инструменты российского товарного биржевого рынка

п/п	Наименование контракта	Торговая площадка	Базис поставки
	Фьючерсный контракт на сахар-песок (ГОСТ 21-94)	ОАО «РТС»	любая ж.д. станция Краснодарского края и Республики Адыгеи (ЮФО)
	Фьючерс на сахар-сырец	ОАО «РТС»	Отсутствует (расчетный контракт)
	Фьючерсный контракт на крупу рисовую ГОСТ 6292-93 93 или ТУ 8 РФ 11-111-92 (торги начались с 10.09.2010 г.)	ЗАО «НТБ»	Предприятия ЮФО
	Фьючерсный контракт на нешелушеное зерно риса ГОСТ 6293-90 (торги начались с 10.09.2010 г.)	ЗАО «НТБ»	Предприятия ЮФО
	Фьючерсный контракт на пшеницу 3,4 и 5 классов ГОСТ Р 52554-2006	ЗАО «НТБ»	Элеваторы ЮФО
	Фьючерсный контракт на пшеницу FOB Новороссийск	ЗАО «НТБ»	г.Новороссийск (ЮФО)

Примечание – составлено по данным [19, 21]

Оборот торгов по пшенице за период с начала торгов (апрель 2008 года) составил 115 509,87 млн. руб., было продано 23 416 тыс. тонн пшеницы[19]. Оборот по сахару с начала 2008 года составил 2 202,88 млн. руб.[27] – то есть примерно 3 059,56 тыс. руб. за один рабочий день (0,66% дневной реализации сахара в стране)[18]. По остальным товарам история торгов менее полугода,

поэтому говорить об успешности этих проектов пока рано.

Немаловажным показателем зрелости срочного рынка является «глубина торгуемых контрактов», под этим выражением нужно понимать максимально возможный срок, на который можно открыть позицию по контракту. В таблице 5 представлена «глубина контрактов» на российском срочном рынке.

Таблица 5. Глубина контрактов на российском срочном рынке на продовольственные товары

№ п/п	Инструмент	Месяцы исполнения	Глубина торговли
1.	Фьючерсный контракт на пшеницу	Допускается обращение фьючерсов с исполнением в любой календарный месяц года	Одновременно могут проводиться торги фьючерсами с исполнением в ближайшие 12 месяцев. Как правило, ближайшие два месяца исполнения.
2.	Фьючерсный контракт на рис		
3.	Фьючерсный контракт на рисовую крупу		
4.	Фьючерсный контракт на сахар	Март, май, июль, октябрь, ноябрь	Торгуются ближайшие три месяца исполнения.
5.	Фьючерсный контракт на сахар-сырец	Март, май, июль, октябрь	Торгуются ближайшие два месяца исполнения.

Примечание – составлено по данным [19, 21]

Максимальный срок, на который можно открыть позицию на российском срочном рынке, составляет 12месяцев. Однако, как правило, торгуемыми инструментами являются контракты с бли-

жайшими двумя-тремя датами исполнения. В частности, если рассмотреть фьючерсный контракт на сахар с исполнением в марте 2011 года, то на 14 января 2011 года спрос предложения со-

ставляли соответственно 19 и 13 контрактов, на контракт с исполнением в ноябре 2011 года заявки отсутствуют[21].

На зарубежных площадках глубина торговли срочными контрактами гораздо больше, в частности, на СМЕ возможно торговать контрактами на кукурузу с датой поставки декабрь 2014 года.[14]

Очевидно, что продажа (реализация) товаров на бирже в России – это, скорее, исключение, нежели правило, соответственно и уровень цен, формируемый на бирже, не может служить ориентиром для потребителей и производителей продукции.[8]

Таким образом, главными проблемами для региональных товаропроизводителей являются[9]:

1.Отсутствие альтернативных направлений реализации продукции

2.Отсутствие четких и понятных ценовых ориентиров на производимую продукцию.

Для решения этой проблемы необходим комплекс мероприятий, который должен в себя включать:

- расширение перечня товаров, представленных на бирже;
- создание как поставочных, так и расчетных инструментов на один и тот же продукт для увеличения ликвидности;
- создание производных инструментов на реальные сельскохозяйственные активы;
- создание (аккредитация) независимых контролеров качества для торгуемой сельскохозяйственной продукции;
- проработки вопроса логистики покупаемых и продаваемых товаров;
- разработки системы контроля рисков для биржевой торговли и обеспечения бесперебойной поставки товаров.

Реализация указанных мер послужит своего рода толчком для развития биржевой торговли товарами на Юге России. Развитие срочного регио-

нального товарного рынка – важный элемент формирования цен и создания конкурентной среды на государственном и региональном уровне. Запуск биржевых торгов на различные товары поможет решить важную задачу формирования индикативных цен на долгосрочной основе; позволит всем участникам рынка страховать риски, связанные с изменением цен на товары; даст возможность банкам, инвестиционным компаниям и частным инвесторам диверсифицировать свои финансовые вложения, планировать свою деятельность, что положительно отразится на эффективности бизнеса. Появление торговой площадки, расширение инструментария торгов повлечет за собой приход на рынок различных категорий участников рынка, в том числе и спекулянтов, что обеспечит ликвидность рынка, сгладит колебания цен, рынок будет в меньшей степени подвержен резким сезонным и конъюнктурным изменениям, будет более прозрачным и прогнозируемым.

Все это позволит повысить устойчивость предприятий агропромышленного комплекса, конкурентоспособность отрасли как в России, так и на международном рынке продовольственных товаров.

Библиографический список

- 1.Постановление Правительства Российской Федерации от 14 июля 2007 г. № 446 «Государственная программа развития сельского хозяйства и регулирования рынков сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия на 2008-2012 годы» //Справочно-информационная система «Гарант».
2. Постановление администрации Ростовской области от 30.11.2009 № 633 «Областная долгосрочная целевая программа развития сельского хозяйства и регулирования рынков сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия в Ростовской области на 2010 –

2013 год» //Справочно-информационная система «Гарант».

3.Закон Краснодарского края от 29 декабря 2007 года N 1354-КЗ «Развитие сельского хозяйства и регулирование рынков сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия в Краснодарском крае» на 2008 - 2012 годы» //Справочно-информационная система «Гарант».

4. Буренин А.Н. Рынок ценных бумаг и производных финансовых инструментов / А.Н. Буренин. — М.: 1-я Федеративная Книготорговая Компания, 2008.

5.Ефимов А. Экономика товарных рынков Европы (по информации Евростата и Росстата) // Конъюнктура товарных рынков №3 -2010

6.Лукашов А. Сделка с будущим// Риск-Менеджмент, №4 2007 г

7. Пензин К.И. Современное состояние и тенденции развития мирового рынка биржевых фьючерсных контрактов// Рынок ценных бумаг. № 15, 2006.

8.Романов М.Н./Миненко А.В. Использование инструментов российского срочного рынка для снижения ценовых рисков в АПК Алтайского края

//Вестник Алтайского государственного аграрного университета № 11 (61), 2009

9.Симонов С.Ю. Состояние рынка зерна и перспективы его развития // Управленческие аспекты развития АПК. Материалы Международной научно-практической конференции, посвященной 120-летию со дня рождения Макарова Н.П. - М. - 2007

10.Стебаев С.В. Зерновой рынок как сегмент продовольственного рынка сельхозпродукции и системообразующий элемент аграрного сектора экономики // Институциональные и экономические исследования: Альманах научных трудов. – Ростов н/Д: Изд-во Южного федерал. ун-та, 2008. Вып. 1(25)

11.Чкаников М. «Впервые подсчитана эффективность государственной поддержки сельского хозяйства» //Российская газета - федеральный выпуск №4935 (111) от 19 июня 2009 г.

12.Шевелева А.В, Савчук Д.С. «Международные товарные биржи в условиях экономического кризиса» //Вестник МГИМО-Университета №3-4(6-7) 2009.

Вазарханов И.С.

МЕРЫ ФИНАНСОВОГО ОЗДОРОВЛЕНИЯ ПРЕДПРИЯТИЯ ПО РЕЗУЛЬТАТАМ АНТИКРИЗИСНОГО НАЛОГОВОГО МОНИТОРИНГА

Задачи преодоления последствий мирового финансового кризиса и перехода страны на новые инновационные механизмы развития обуславливают необходимость углубленного изучения вопросов обеспечения устойчивости экономической системы, поиск путей ее стабильного развития, уточнения механизмов воздействия органов государственного регулирования на экономику. Налоговые институты являются значимыми элементами развитой рыночной системы и от их действия зависит ус-

тойчивость функционирования всех хозяйственных процессов. Влияние налоговых институтов на экономику традиционно рассматривается в рамках воздействия фискально-бюджетных мер и практически не анализируется их потенциал с точки зрения принятия управленческих решений в рамках системы государственного регулирования. Потенциал этот достаточно емкий и определяется значительным объемом достоверной экономической информации, используемой налоговыми институтами

в процессе своей деятельности. Одним из направлений реализации этого потенциала является проведение антикризисного мониторинга налоговыми органами [11]. Его результаты могут быть использованы органами государственного регулирования при разработке управленческих решений в рамках реализации своей компетенции. Это относится к компетенции налоговых органов, например, по реструктуризации налоговой задолженности.

Реструктуризация проводилась в различные периоды федеральными и региональными властями для оздоровления состояния налоговых обязательств. Ее результаты в целом оцениваются положительно [13].

В регионах такая работа велась в различные периоды [4], [9] и была активизирована в связи с наступлением финансового кризиса. Например, в сентябре 2009 года был утвержден порядок проведения реструктуризации задолженности организаций, осуществляющих деятельность на территории Ростовской области, по налогам, сборам, начисленным пеням и штрафам, подлежащим зачислению в областной бюджет [10]. Однако, в пакете документов на реструктуризацию не предусмотрена аналитическая информация о состоянии предприятия за годы, предшествующие образованию задолженности. По нашему мнению, реструктуризация должна проводиться, в первую очередь, по тем предприятиям, на состояние которых действительно оказали влияние общеэкономические кризисные явления. Субъекты хозяйствования, не соблюдавшие дисциплину налоговых платежей, имеющие соответствующие задолженности задолго до наступившего экономического кризиса, требуют проведения антикризисного налогового мониторинга за несколько лет, чтобы выявить сроки и причины налоговой задолженности. Его проведение при этом не осложнит порядок подачи заявлений

о реструктуризации, так как сохранится состав предоставляемой документации. Сам мониторинг будет проведен по данным имеющихся у налоговых органов форм налоговой и бухгалтерской отчетности. Этим будет обеспечено обоснование государственных антикризисных мероприятий.

Для предприятий, находящихся в сложном финансовом положении не зависимо от нынешнего кризиса, необходимо рассматривать комплексные меры по оздоровлению на основе методической и правовой базы, уже достаточно разработанной за годы реформ [2], [3], [8]. Применение алгоритма антикризисного налогового мониторинга для принятия управленческого решения о реструктуризации налоговой задолженности апробирован на примере частных предприятий (ОАО) угледобывающей промышленности: «Обуховская», «Дон-Кокс» и «Алмазная».

Оценка состояния предприятий основывалась на логике формирования риск-баллов, уже применяемых в практике налоговой работы [5], [6], [7]. Для вычисления риск-баллов нормативные и среднеотраслевые показатели корректировались с учетом допустимой степени отклонения, устанавливаемых экспертно, для формирования порогового значения.

Превышение или не достижение порогового значения свидетельствуют о существовании кризисных процессов. Сравнение фактических показателей с пороговым значением характеризует оценку хозяйственного состояния.

По одним показателям: рыночная эффективность предприятия, эффективность использования активов, оценка налоговой нагрузки, пороговое значение устанавливается ниже нормативного на степень отклонения и фактическое значение должно быть не ниже порогового. Фактическое значение показателя признается опасным, если оно меньше порогового значения, например, рента-

бельность предприятия меньше нормативной с учетом допустимого отклонения.

По другим показателям: оценка устойчивости предприятия, оценка структуры затрат, логика сравнения реализуется на основе оценки не превышения заданного уровня. Если фактическое значение выше порогового, это означает опасность возникновения кризисных процессов. Например, удельный вес коммерческих расходов в выручке от продаж выше среднеотраслевого значения - это оценивается как «опасно», или уровень долгов предприятия приближается к размеру его имущества, что также представляет угрозу финансовой самостоятельности предприятия.

Разработка антикризисного налогового мониторинга находится на начальной стадии формирования и целый ряд показателей, прежде всего, среднеотраслевые значения, пока отсутствуют как в системе статистического учета, так и в виде экономических расчетных оценок. Однако, формирование этих показателей не представляет собой решения некой качественно новой научной задачи и может быть достигнуто в процессе накопления и обработки информации о хозяйственной деятельности предприятий различных отраслей. Разработка системы оценок антикризисного налогового мониторинга позволит уточнить состав и структуру требуемых показателей, выделить наиболее важные для проведения сравнений и анализа.

По результатам мониторинга, из 3-х угледобывающих предприятий ОАО «Обуховская» уже в 2006 г. задолго до финансового кризиса имела почти по всем основным показателям оценку «опасно». ОАО «Донкокс» и ОАО «Алмазная» в целом имели достаточно устойчивое положение. Последующие годы, предшествующие кризису, характеризуются дальнейшим снижением финансовой устойчивости ОАО «Обухов-

ская» (Табл. 1). Неблагоприятным был для ОАО «Алмазная» 2008 г., однако опасную зону предприятие покинуло в 2009 г., оставаясь в зоне риска по показателю общей налоговой нагрузки. Более равномерно оцениваются результаты деятельности ОАО «Донкокс». В 2009г. зона риска сократилась по сравнению с 2008 г., оставаясь опасным по общему показателю W_2 – оценка устойчивости предприятия.

В то же время локальные индикаторы этой группы: отношение процентов к уплате в сумме всех доходов и к долговым обязательствам имеют достаточный запас прочности.

Таким образом, при определении антикризисных мероприятий, более предпочтительно проведение реструктуризации задолженности по налогам ОАО «ДонКокс» и ОАО «Алмазная». Для ОАО «Обуховская» необходима разработка отдельного плана по оздоровлению, т.к. реструктуризация налоговой задолженности не окажет значительного влияния на его состояние, определяемое более ранними и сложными факторами, нежели мировой финансовый кризис.

Возможности использования результатов антикризисного налогового мониторинга не ограничиваются рамками непосредственной деятельности налоговых органов и могут применяться в рамках их более широкой компетенции как элемента системы государственного регулирования.

В соответствии с действующим законодательством федеральная налоговая служба выступает органом, уполномоченным на представление требований об уплате обязательных налоговых платежей Российской Федерации в деле о банкротстве и в процедурах банкротства. В отношении банкротства предприятий с особыми социально-экономическими характеристиками - стратегических, градообразующих, муниципальных - налоговые органы преследу-

ют цель их поддержки. Как экономический институт, являющийся элементом механизма обеспечения устойчивого развития, налоговые органы при применении процедур банкротства решают одновременно две задачи: восстановление функционирования налогоплательщика и работодателя; удовлетворение налоговых обязательств перед Россий-

ской Федерацией. Относительно стратегических и градообразующих предприятий решение этих задач реализуется в действиях органов власти. Применительно к муниципальным предприятиям не до конца разработаны теоретические обоснования воздействия мер государственного регулирования, в том числе со стороны налоговых институтов.

Таблица 1. Оценка состояния анализируемых предприятий в 2008-2009 гг. по данным антикризисного мониторинга

Показатели	2008г.			2009г.		
	ОАО «Обуховская»	ОАО «Донкокс»	ОАО «Алмазная»	ОАО «Обуховская»	ОАО «Донкокс»	ОАО «Алмазная»
1. Оценка рыночной эффективности предприятия						
рентабельность продаж (прибыльность рыночной деятельности)	опасно	опасно	опасно	опасно	неопасно	неопасно
2. Оценка устойчивости предприятия						
обеспеченность обязательств предприятия	опасно	опасно	опасно	опасно	опасно	неопасно
отношение процентов к уплате в сумме всех доходов организации	неопасно	неопасно	неопасно	неопасно	неопасно	неопасно
отношение процентов к уплате к долговым обязательствам	неопасно	неопасно	неопасно	неопасно	неопасно	неопасно
3. Оценка эффективности использования активов предприятия						
рентабельность активов	опасно	неопасно	опасно	опасно	неопасно	неопасно
работающие активы в совокупности активов**	неопасно	неопасно	неопасно	неопасно	неопасно	неопасно
рентабельность работающих активов	опасно	неопасно	опасно	опасно	неопасно	неопасно
4. Оценка структуры затрат*						
удельный вес коммерческих расходов в выручке от продаж	опасно	неопасно	неопасно	опасно	неопасно	неопасно
удельный вес управленческих расходов в выручке от продаж	неопасно	неопасно	неопасно	неопасно	неопасно	неопасно
удельный вес прочих затрат в выручке от продаж	опасно	неопасно	неопасно	неопасно	неопасно	неопасно
удельный вес прочих расходов в сумме всех доходов организации	опасно	неопасно	неопасно	опасно	неопасно	неопасно
5. Оценка использования труда						
отношение затрат на оплату труда к прибыли***	опасно	неопасно	опасно	неопасно	неопасно	неопасно
среднемесячная заработная плата на одного работника (руб.)	неопасно	неопасно	неопасно	опасно	опасно	неопасно
6. Оценка налоговой нагрузки						
Общая налоговая нагрузка (без транспортного, земельного налога и акцизов)	опасно	опасно	опасно	опасно	опасно	опасно

То, что муниципальные предприятия имеют социальную значимость, определено природой их создания - в соответствии с Федеральным законом «О государственных и муниципальных унитарных предприятиях» [1]. Муниципальные предприятия создаются для осуществления деятельности, направленной на решение социальных задач, включая реализацию определенных товаров и услуг населению, а также закупку товаров для обеспечения продовольственной безопасности государства. Таким образом, банкротство такого предприятия - это не только определенные коммерческие проблемы отдельного субъекта хозяйствования, но и нарушение ряда значимых социально-экономических процессов. Особенно актуально обеспечение их функционирования в условиях кризиса, так как именно в сложной рыночной ситуации очевидно, что без участия государства и муниципалитетов не возможно сохранение стабильности социально важных отраслей: жилищно-коммунальной, водно-, энерго-, тепло- и газоснабжения, непосредственно связанных с жизнеобеспечением населения. Таким образом, для обеспечения бюджетной стабильности и предотвращения роста социальной напряженности одной из ключевых задач для региональных властей становится создание условий эффективной финансово-хозяйственной деятельности муниципальных унитарных предприятий.

Специалисты, реализующие процедуры банкротства в рамках осуществления функций уполномоченного органа указывают, что в настоящее время в отношении более 4000 муниципальных унитарных предприятий инициированы процедуры банкротства, которые имеют задолженность по обязательным платежам более 91 млрд. руб. Количество МУПов, в отношении которых продолжается процесс инициирования новых процедур банкротства на территории Российской Федерации, остается ста-

бильным и составляет в среднем более 500 предприятий за полугодие, или 15 % к общему количеству зарегистрированных МУПов [12]. Практически каждое шестое муниципальное унитарное предприятие не исполняет своих обязательств перед бюджетной системой РФ.

Банкротство муниципальных предприятий является не только следствием неэффективного управления, но и результатом недостаточного внимания органов местного самоуправления формированию необходимых экономических условий для их работы.

Органы местного самоуправления предпочитают использовать схемы по банкротству предприятий с последующей передачей его имущества в безвозмездное пользование либо в аренду вновь создаваемым муниципальным организациям. Механизм банкротства унитарных предприятий критикуется специалистами, так как он превращается в постоянно воспроизводимый кругооборот формальной смены организаций. Созданные на базе обанкротившихся МУПов предприятия также объявляют себя банкротами, на их место приходят следующие структуры. В них работают одни и те же сотрудники, которые своими действиями довели прежнее до банкротства, а затем перешли в новое, свободное от долгов [12]. Бюджету в этом случае наносится прямой ущерб, и налоговые органы должны обеспечить реализацию своей компетенции в сфере борьбы с теневыми экономическими операциями.

Для этого налоговые органы во взаимодействии с местной властью должны инициировать урегулирование задолженности муниципальных предприятий на добанкротной стадии. В качестве основного содержания данной работы можно предложить сплошной антикризисный мониторинг всех муниципальных предприятий. Масштабы такой работы (несколько тысяч предприятий по стране или несколько предприятий в одном районе, контролируемой

отдельной инспекцией) вполне по силам налоговым органам, тем более, что работа может производиться в автоматическом режиме и требовать преимущественно технического обеспечения. Процедуры банкротства требуют значительно больше сил и затрат со стороны налоговых органов по взысканию налоговых обязательств с ликвидируемых должников.

Проведение антикризисного налогового мониторинга муниципальных унитарных предприятий позволит начать работу по использованию механизмов отсрочки уплаты региональных и местных налогов, реализации разумной тарифной политики, оптимизации и усиления контроля за финансово-хозяйственной деятельностью МУПов. Именно эти меры, а не формальное использование процедур банкротства должны обеспечить стабильное и эффективное развитие муниципального хозяйства. Реализация антикризисного мониторинга в сфере добанкротного наблюдения за хозяйственной деятельностью муниципальных унитарных предприятий отражает экономическую роль налоговых институтов. Кроме фискальных задач, выраженных в удовлетворении налоговых требований Российской Федерации, в делах о банкротстве ориентир должен быть не на ликвидацию предприятия, а его сохранение, вывод из зоны риска и последующее финансовое оздоровление. Эта позиция совпадает с целями региональных и местных институтов власти и обеспечивает реализацию эффективного функционирования экономической системы на основе согласования интересов всех подсистем.

Примеры использования методики антикризисного налогового мониторинга позволяют утверждать, что она является информационно-аналитической базой антикризисного государственного регулирования. Развитие методики налогового мониторинга, создание организационных структур, расши-

рение информационно-аналитических возможностей налоговых институтов являются элементами налогового инструментария поддержки процессов модернизации отечественной экономики, позволяя оценивать эффективность принимаемых мер государственного регулирования.

Библиографический список

1. О государственных и муниципальных унитарных предприятиях - Федеральный закон от 14.11.2002 N 161-ФЗ (ред. от 08.12.2003, с изм. от 18.12.2006) // Парламентская газета, № 230, 03.12.2002.
2. О некоторых мерах по реализации законодательства о несостоятельности (банкротстве) предприятий - Постановление Правительства Российской Федерации №498 от 20 мая 1994 // Российская газета, 27 мая 1994.
3. О порядке предъявления требований по обязательствам перед Российской Федерацией в делах о банкротстве и в процедурах банкротства - Постановление Правительства РФ № 218 от 15 апреля 2003 г. // Российская газета, 26 апреля 2003, № 81.
4. О реструктуризации задолженности организаций, зарегистрированных на территории Чеченской Республики, по налогам и сборам, подлежащим зачислению в федеральный бюджет, а также по начисленным пеням и штрафам - Постановление Правительства Российской Федерации от 3 сентября 2007 № 557 // Собрание законодательства РФ, 2007, № 37, ст. 4454.
5. Методические рекомендации проведения налогового мониторинга и проверочного анализа на основе среднеотраслевых индикаторов - Приказ ФНС России от 23 июля 2009 г. № ММ-8-1/24 гsn@ // [Электронный ресурс] www.nalog.ru/html/docs/prikaz_148.doc
6. Об утверждении концепции системы планирования выездных налоговых проверок - Приказ ФНС России от

30.05.2007 № ММ-3-06/333@ // [Электронный ресурс]

<http://www.nalog.ru/document.php?id=25327>

7.О внесении изменений в приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ «Об утверждении концепции системы планирования выездных налоговых проверок» - Приказ от 14 октября 2008 г. N ММ-3-2/467@ // [Электронный ресурс]

www.nalog.ru/html/docs/navigator1011.doc

8.Методические указания по проведению анализа финансового состояния организации - Приказ Федеральной службы по финансовому оздоровлению РФ от 23 января 2001 г. № 16 // Вестник ФСФО РФ, 2001, № 2.

9.О реструктуризации задолженности организаций, зарегистрированных на территории Чеченской Республики, по региональным налогам и сборам, а также по начисленным пеням и штрафам - Постановление Правительства Чеченской Республики от 20 мая 2008 № 108

// [Электронный ресурс]

<http://chechnya.gov.ru>

10.Постановление Администрации Ростовской области от 14.09.2009 № 459 «О проведении в 2009 году реструктуризации задолженности организаций, осуществляющих деятельность на территории Ростовской области по налогам, сборам, начисленным пеням и штрафам, подлежащим зачислению в областной бюджет // Налоговое время, № 314 , 2009.

11.Вазарханов И.С. Антикризисное налоговое регулирование экономического развития региона. - Ростов-н/Дону, РГЭУ «РИНХ», 2006. - 126 с.

12.Груднин Г. А. Основные задачи и функции Управления ФНС по обеспечению процедур банкротства // [Электронный ресурс] http://www.nalog.ru/index.php?topic=ureg_bankr

13.Рукина С.Н. Модели реструктуризации налоговой задолженности и последствия их применения // Финансовые расследования, 2002, № 10. – С. 58-62.

АННОТАЦИИ СТАТЕЙ ПОМЕЩЕННЫХ В ЖУРНАЛЕ

Раздел 1. Бухгалтерский учет: проблемы и их решения

Шароватова Е.А.

ТИПОЛОГИЯ СУЩНОСТИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

Аннотация

В статье рассмотрена динамика развития сущности управленческого учета, подтверждающая наибольшую значимость учетной науки в условиях инновационной деятельности. Выделены критерии определения сущности управленческого учета до и после перестройки отечественной экономики. Представлено влияние инновационного развития экономики на сущность управленческого учета.

Ключевые слова: управленческий учет, категория сущности, статус учета, приемы учета, инновационное развитие сущности управленческого учета, экономическая модель учета для целей управления.

Парашенко А.Н.

КЛАССИФИКАЦИЯ ТРАНСАКЦИОННЫХ ИЗДЕРЖЕК В УПРАВЛЕНЧЕСКОМ УЧЕТЕ

Аннотация

Анализируется сущность транзакционных издержек. Рассматривается классификация Норта – Эггертссона, виды транзакционных издержек, выделяемые отечественными экономистами. Предлагаются дополнительные виды транзакционных издержек. В результате чего формируется перечень наиболее распространенных и существенных транзакционных издержек, наиболее подходящих для применения в управленческом учете отечественного предприятия.

Ключевые слова

Классификация транзакционных издержек, транзакционные издержки, издержки поиска информации, издержки ведения переговоров, издержки составления контракта, издержки мониторинга, издержки принуждения к исполнению контрактов, издержки защиты от третьих лиц, налоги, издержки связи и договоренности внутри холдинга.

Ушаков А. А.

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ БЮДЖЕТНОГО УЧЕТА ГОСУДАРСТВЕННЫХ РАСХОДОВ

Аннотация

Рассматриваются вопросы отражения государственных расходов по статьям бюджетной классификации. Автор выявляет недостатки нормативного регулирования расходов по содержанию бюджетных учреждений, что приводит к затруднениям в ведении учета и составлении отчетности.

Ключевые слова

Бюджетная классификация, бюджетные учреждения, государственные расходы.

Бурова Е. Г.

ОРГАНИЗАЦИЯ УЧЁТА ОПЕРАЦИЙ В ИНОСТРАННОЙ ВАЛЮТЕ И ПУТИ ЕГО СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ

Аннотация

В статье проведен сравнительный анализ национального стандарта «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» и МСФО 21 «Влияние изменений валютных курсов», исследована организация финансового учета валютных операций экономических субъектов и определены пути её совершенствования.

Ключевые слова

Иностранная валюта, курсовая разница, валютный счет

Евстафьева Е.М.

МЕТОДИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ К ФОРМИРОВАНИЮ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА КОММЕРЧЕСКОЙ ОРГАНИЗАЦИИ

Аннотация

В современных условиях, когда приоритетным направлением во всех сферах народного хозяйства является внедрение инноваций, особую актуальность приобретают вопросы использования новых технологий обработки экономической информации, необходимой для принятия управленческих решений. Важнейшим источником такой информации является управленческий учет. Предлагаемая методика управленческого учета собственного капитала позволит формировать релевантную информацию для различных групп пользователей, необходимую для принятия обоснованных и эффективных управленческих решений в области управления собственным капиталом коммерческой организации.

Ключевые слова

Собственный капитал, управленческий учет, концепции управленческого учета, методика управленческого учета собственного капитала

Ткаченко И.Ю., Гетманова Е.В.

ОСОБЕННОСТИ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ СТРОИТЕЛЬНОЙ (ПОДРЯДНОЙ) ОРГАНИЗАЦИИ

Аннотация

В статье рассмотрена специфика строительной деятельности, которая влияет на порядок ведения бухгалтерского и налогового учета строительных организаций. Показаны методические аспекты формирования учётной политики в части учёта доходов и расходов по договорам строительного подряда. Изложены способы определения завершённости работ по договорам.

Ключевые слова

Договор строительного подряда, выполненные этапы по незавершённым работам, не предъявленная к оплате начисленная выручка.

Меликов Ю.И.

РАСЧЕТНЫЕ ОТНОШЕНИЯ, ИХ СОДЕРЖАНИЕ, СТРУКТУРА И ЭФФЕКТИВНОСТЬ

Аннотация

Рассматриваются теоретические вопросы организации расчетных отношений: понятие расчетов, их виды, структура, функции, элементы формы безналичных расче-

тов, пути снижения взаимной дебиторской и кредиторской задолженности, ускорения расчетов и повышения их эффективности.

Ключевые слова

Расчетные отношения. Расчеты. Платеж. Функции расчетов. Платежный и расчетный кредит. Денежные средства. Документооборот. Формы расчетов. Время расчетов. Дебиторская и кредиторская задолженность. Сроки платежа.

Удалова З. В.

**РАЗРАБОТКА КОНЦЕПЦИИ ФОРМИРОВАНИЯ
УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ УПРАВЛЕНИЯ
СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫМИ ОРГАНИЗАЦИЯМИ**

Аннотация

Сформирована концепция формирования УАО в сельскохозяйственных организациях, в основу которой положен базовый понятийный аппарат, используемый в исследуемой области критерий Парето-эффективности. Концепция включает в себя 1) понятийный аппарат, применимый к экономическим субъектам различных отраслей и сфер деятельности, выявленные особенности бизнес-процессов в сельском хозяйстве, влияющие на формирование УАО, 2) методологические положения, предусматривающие структурирование нормативно-правовой базы в исследуемой области в разрезе пяти уровней, соответствующих иерархическим уровням УАС, совершенствование методологии и методики аудита на основе использования процессно-пообъектного подхода к планированию, методологические подходы к анализу бизнес-процессов в сельскохозяйственных организациях, 3) методические подходы и методику постановки управленческого учета, методику экспресс-анализа финансового состояния, методику анализа производства продукции животноводства, концепцию стратегического учета и анализа в сельскохозяйственных организациях; 4) инструментарий стратегического управленческого учета.

Ключевые слова: учетно-аналитическое обеспечение (УАО), учетно-аналитическая система (УАС), бизнес-процессы в сельскохозяйственных организациях, принципы бухгалтерского учета и анализа.

Криничная Е.П.

**РАЗВИТИЕ МЕТОДИКИ УЧЁТА БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ
В РФ НА ОСНОВЕ ЗАРУБЕЖНОГО ОПЫТА**

Аннотация

В рамках реформирования бухгалтерского учёта и отчётности особую актуальность для сельскохозяйственных организации приобрели вопросы адаптации положений МСФО 41 «Сельское хозяйство» и разработки отечественного стандарта по учёту сельскохозяйственной деятельности, который соответствовал бы требованиям международных стандартов финансовой отчётности с целью сближения отечественной системы бухгалтерского учёта с зарубежной практикой.

Ключевые слова

Учёт биологических активов, учёт сельскохозяйственной продукции, сельскохозяйственная деятельность, биотрансформация, справедливая стоимость.

Тодорова О.И., Пальчикова А.С.

**АНАЛИЗ ОСНОВНЫХ ИЗМЕНЕНИЙ В ФОРМАХ
БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ В СООТВЕТСТВИИ
С ПРИКАЗАМИ МИНИСТЕРСТВА ФИНАНСОВ РФ**

«О ФОРМАХ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ» ОТ 02.07. 2010 №66

Аннотация

2 июля 2010 года Министерством финансов РФ был издан приказ «О формах бухгалтерской отчетности организаций» №66н. Новшества, которые вносит данный приказ, в той или иной мере коснулись каждой формы бухгалтерской отчетности. В статье представлены основные изменения, вступающие в силу, начиная с годовой бухгалтерской отчетности за 2011 год.

Ключевые слова

Бухгалтерская отчетность, новые формы отчетности, изменения, пояснения, субъекты малого предпринимательства.

Раздел 2. Актуальные проблемы аудита

Хахонова Н.Н., Хахонова И.И.

**КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ АСПЕКТЫ МОДЕЛИ ПОВЕДЕНИЯ АУДИТОРА
И АУДИТОРСКОЙ ОРГАНИЗАЦИИ,
ПРЕДУСМОТРЕННОЙ КОДЕКСОМ ЭТИКИ АУДИТОРОВ**

Аннотация

В статье рассматриваются основные положения кодекса этики аудиторов России и характеризуются концептуальные аспекты применения на практике модели поведения аудитора и аудиторской организации, предусмотренной данным кодексом. Особое внимание уделено классификации категории угроз нарушения основных принципов аудита и классификации мер предосторожности.

Ключевые слова

Аудит, этика аудитора, этические принципы аудита, кодекс этики аудитора, категории угроз нарушения основных принципов аудита, классификация мер предосторожности

Емельянова И.В.

АУДИТ СТРАТЕГИИ РАЗВИТИЯ ПРЕДПРИЯТИЯ

Аннотация

В данной статье рассматриваются актуальные вопросы формирования методологии стратегического аудита – с применением методов стратегического анализа, в частности с проведением анализа факторов стоимости бизнеса для выявления влияния отдельных аспектов деятельности организации на создаваемую стоимость.

Ключевые слова:

Стратегический аудит, задачи стратегического аудита, стратегическая информация, критерии оценки деятельности организации, факторы стоимости бизнеса, прогнозная информация

Раздел 3. Современные проблемы развития экономического анализа и статистики

Щипанов Э.Ю.

ПРОБЛЕМА СТАТИСТИЧЕСКОЙ ИНТЕРПРЕТАЦИИ «НОРМАЛЬНЫХ» УСЛОВИЙ ПРОИЗВОДСТВА В МОДЕЛИ РИКАРДИАНСКОЙ РЕНТЫ

Аннотация

В статье представлен авторский подход к определению «нормальных» условий производства на основе использования статистического инструментария. Предложен алгоритм нивелирования различий в уровне интенсивности и эффективности отдельных землепользователей, что позволяет получить объективную оценку дифференциальной ренты. Обоснованы преимущества и актуальность количественной оценки земельной ренты в рамках отдельного региона.

Ключевые слова

Дифференциальная рента, рентообразующие факторы, интенсивность, эффективность, уровень пространственного агрегирования

Рулинская А.Г.

СТАТИСТИКО-ЭКОНОМИЧЕСКИЙ АНАЛИЗ СОСТОЯНИЯ И РАЗВИТИЯ ПРОДОВОЛЬСТВЕННОГО РЫНКА

Аннотация

Реализация Государственной программы развития сельского хозяйства и регулирования рынков сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия на 2008-2012 годы актуализирует практическую необходимость расширения методического инструментария ее мониторинга. В статье предложена методика комплексного экономического анализа состояния и развития продовольственного рынка, основанная на статистических методах анализа и прогноза. Апробация методики позволила получить аналитические выводы, необходимые для обоснования конкретных мер государственного регулирования продовольственного рынка региона.

Ключевые слова

Продовольственный рынок, анализ, прогноз, статистическая модель

Добролежа Е.В.

МОДЕЛЬНЫЙ ИНСТРУМЕНТАРИЙ ОЦЕНКИ РЕСУРСНОГО ВЗАИМОДЕЙСТВИЯ СУБЪЕКТОВ РЕГИОНАЛЬНОЙ ЭКОНОМИКИ

Аннотация

В статье на основе исследования специфики ресурсного взаимодействия предприятий и региона как экономической системы рассмотрены возможности экономикоматематического инструментария его оценки и принципы формирования системы необходимых показателей.

Ключевые слова

Модельный инструментарий; управление эффективностью ресурсного обеспечения; показатели ресурсного обеспечения.

Пожидаева С.В.

ОБОСНОВАНИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКИХ РЕШЕНИЙ ПО ВЗАИМОДЕЙСТВИЮ МАЛЫХ, СРЕДНИХ И КРУПНЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ

Аннотация

Развитие системы взаимодействия предпринимательских структур различных масштабов деятельности

Взаимодействие крупных промышленных организаций с малым и средним предпринимательством способствует развитию рыночной инфраструктуры промышленной деятельности, становится источником активного поиска новых сфер хозяйствования и способов реализации ключевой компетенции. Цель статьи заключается в том, чтобы доказать, что в современных рыночных условиях крупным промышленным предприятиям необходимо взаимодействовать с малыми и средними предприятиями с целью обеспечения высоких инновационных, качественных потребительских характеристик выпускаемой продукции.

На основании проведенного в работе анализа доказано, что для повышения качества выпускаемой техники, усиления ее инновационных характеристик нужны новые организационные формы, взаимодействие с малыми и средними предприятиями, которые наиболее легко и активно работают в области инноваций.

Ключевые слова

Малый и средний бизнес, крупные промышленные организации, промышленная система.

Губин И. В.

ПРОБЛЕМЫ РАЗВИТИЯ ЛОКАЛЬНЫХ РЫНКОВ ЮЖНОГО ФЕДЕРАЛЬНОГО ОКРУГА

Аннотация

Развитие агропромышленного комплекса – одно из приоритетных направлений государственной политики в области модернизации страны. Этому уделяется много внимания и средств. Однако, помимо денежных вливаний, для успешного функционирования сельскохозяйственного предприятия необходимо твердое понимание действий по реализации продукции и ее конечной стоимости. В статье дан обзор мирового и российского опыта биржевой торговли продовольственными товарами как ключевого элемента системы перераспределения товаров и прогнозирования его стоимости, а также представлены направления по развитию биржевой торговли в России

Ключевые слова: Национальный проект АПК, сельское хозяйство, сельскохозяйственные товары, биржа, товарная биржа.

Вазарханов И.С.

МЕРЫ ФИНАНСОВОГО ОЗДОРОВЛЕНИЯ ПРЕДПРИЯТИЯ ПО РЕЗУЛЬТАТАМ АНТИКРИЗИСНОГО НАЛОГОВОГО МОНИТОРИНГА

Аннотация

Основой принятия решений о реструктуризации обязательств налогоплательщиков являются результаты антикризисного мониторинга. Методика мониторинга апробирована, результаты представлены в табличной форме. Меры финансового оздоровле-

ния распространяются на организации, ухудшение показателей которых связано с общеэкономическими кризисными явлениями.

Результаты антикризисного налогового мониторинга в системе муниципального регулирования позволяют реализовать механизм отсрочки уплаты региональных и местных налогов, сохранить жизнеобеспечивающие предприятия, вывести их из зоны риска.

Ключевые слова: финансовое оздоровление; результаты антикризисного мониторинга; реструктуризация налоговых обязательств; муниципальные унитарные предприятия; сохранение налогоплательщиков; зона риска.

ANNOTATION OF ARTICLES PLACED IN JOURNAL

Section 1. Accounting: problems and solutions

Sharovatova E.A.

TYPOLOGY OF THE MANAGEMENT ACCOUNTING ESSENCE IN THE ENVIRONMENT OF INNOVATIONS

Annotation

This scientific paper reviews development dynamics of the management accounting, confirming significance of the accountancy science in the environment of innovation activities. There are particularly emphasized respective criteria to define such management accounting essence before and after restructuring of the national economy. It is also shown the impact of innovational economy development on the management accounting essence.

Key words: management accounting, category of essence, accounting status, accounting techniques, innovation development of the management accounting essence, economic accounting model for management purposes.

Bibliographic list

1. "Concept of innovation policy of the Russian Federation for 1998-2000 years". RF Government Resolution №832, dated 24.07.98
2. A.D. BERLIN, V.K. VERBITSKY and K.A. GULYAEV: Dialectics of corporate management: what has changed in connection with crisis? \ Joint-Stock Company: corporate management matters. October №10 (77), 2010
3. V.B. IVASHKEVICH: Management accounting: Manual for higher education establishments. - M: Economist, 2003, p. 98
4. T.P. KARPOVA: Management accounting. M: Audit, UNITY, 1998, p. 350
5. O.E. NIKHOLAEVA and T.V. SHISHKOVA: Management accounting: Manual. - M: "URSS" Editorials, 1997, p. 368
6. D. PINTUS: Repositioning of the management accounting. // Consultant, February of 2005, №3
7. A.D. SHEREMET: Management accounting.- M: Publishing House FBK PRESS, 2001, p. 510
8. A. YARUGOVA: Management accounting: economy experience of the developed countries: translation from polish/ Foreword of Y.V. SOKOLOVM: Finances & Statistics, 2001, p. 46

Parashenko A.N.

CLASSIFICATION ТРАНЗАКЦИОННЫХ COSTS IN THE ADMINISTRATIVE ACCOUNT

Annotation

Examines the nature of transaction costs. We consider the classification of the North - Eggertsson, types of transaction costs allocated to domestic scientists. Offers additional types of transaction costs. As a result, generated a list of the most common and significant transaction costs that are best suited for use in the management accounts of the domestic enterprise.

Key words

Classification of transaction costs, transaction costs, costs of information search, the costs of negotiating, the costs of drawing up contracts, monitoring costs, costs of enforcing

the execution of contracts, the costs of protection from third parties, taxes, costs of communication and understanding within the holding.

Ushakov A.A.

**PERFECTION OF THE BUDGETARY ACCOUNT
THE STATE EXPENDITURE**

Annotation

The issues which reflect the on-budget expenditure according to the articles of budgetary classification are considered. The author reveals the lacks of standard expenditures regulation of budgetary institutions that leads to difficulties in conducting the account and reporting drawing up.

Key words

Budgetary classification, budgetary institutions, on-budget expenditure.

Burowa E.G.

**THE ORGANIZATION OF THE ACCOUNT OF OPERATIONS
IN THE FOREIGN CURRENCY AND WAYS OF ITS PERFECTION**

Annotation

The article provides a comparative analysis of national standard, "Accounting for assets and liabilities denominated in foreign currency" and IAS 21 «The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates», investigated the organization of financial records of currency transactions of economic actors and the ways to improve it.

Key words

Foreign currency, exchange difference, foreign currency account.

Yevstafeva E.M.

**METODIC APPROACHES TO FORMATION
OF MANAGEMENT ACCOUNTING OF EQUITY CAPITAL
IN A COMMERCIAL ORGANIZATION**

Annotation

Under modern conditions when introduction of innovations is the priority in all spheres of national economy questions of application of new technologies for processing economic information necessary for managerial decision-making become very topical. The most important source of such information is management accounting. The suggested procedure of management accounting of equity capital will allow to form relevant information for various groups of users necessary for making informed and efficient managerial decisions in the sphere of equity capital management in commercial organizations.

Key words

Equity capital, management accounting, management accounting conceptions, management accounting procedure of equity capital.

Tkatchenko I. Y.

Getmanova E. V.

**FEATURES OF THE ACCOUNTING POLICIES
OF THE CONSTRUCTION (CONTRACT) COMPANY**

Annotation

The article considers the specifics of construction activity, which affects the conduct of business accounting and taxation of construction companies. The methodological aspects

of the formation of accounting policy regarding income and expenses on construction contracts are shown. Methods for determining the completeness of works under contracts are outlined.

Keywords

Construction Contract, executed stages of work in progress, not invoiced gross revenues.

Bibliographic list

1. Tax Code of the Russian Federation. Part Two was approved by Federal Law on 05.08.2000. № 117-FL, as amended on 19.07.2009. № 205-FL.
2. Order of the Ministry of Finance on October 6, 2008, № 106n "On Approval of Accounting standard "Accounting policy of the company" Accounting standard 1/2008".
3. Order of the Ministry of Finance on May 6, 1999 № 32n "On Approval of Accounting standard "Revenue organization" Accounting standard 9/99".
4. Order of the Ministry of Finance on May 6, 1999 № 33n "On Approval of Accounting standard "The costs of the organization" Accounting standard 10/99".
5. Order of the Ministry of Finance on October 24, 2008 № 116n "On Approval of Accounting standard "Accounting for construction contracts" (Accounting standard 2/2008).
6. Resolution of the Russian Federation State Committee for Construction and Housing Complex on March 5, 2004 № 15/1 "On approval and enactment of the methodology for determining the value of construction products in the Russian Federation".
7. Resolution of the Russian Statistics Agency on November 11, 1999 № 100 "On approval of standardized forms of the primary ledger accounting activities in capital construction and repair and construction works".

Melikov U.I.

SETTLEMENT RELATIONS, THEIR MAINTENANCE, STRUCTURE AND EFFICIENCY

Annotation

Theoretical questions of the organization of settlement relations are considered: concept of calculations, their kinds, structure, functions, elements of the form of clearing settlements, ways of decrease mutual debtorsky and creditor debts, acceleration of calculations and increase of their efficiency.

Key words

Settlement relations. Calculations. Payment. Functions of calculations. The payment and settlement credit. Money resources. Document circulation. Forms of calculations. Time of calculations. Debtorsky and creditor debts. Payment terms.

Udalova Z.V.

WORKING OUT THE CONCEPT OF FORMATION OF REGISTRATION-ANALYTICAL MAINTENANCE OF MANAGEMENT OF THE AGRICULTURAL ORGANIZATIONS

Annotation

The concept of formation RAM in the agricultural organizations in which basis are put the base conceptual device used in investigated area criterion of Pareto-efficiency is generated. The concept includes 1) the conceptual device applicable to economic subjects of various branches and the fields of activity, the revealed features of business processes in the agriculture, influencing formation RAS, 2) the methodological positions providing structurization

of is standard-legal base in investigated area in a cut of five levels, corresponding to hierarchical levels RAS, perfection of methodology and a technique of audit on the basis of use protsessno-poobektnogo the approach to planning, methodological approaches to the analysis of business processes in the agricultural organizations 3) methodical approaches and a technique of statement of the administrative account, a technique of the express analysis of a financial condition, a technique of the analysis of production of animal industries, the concept of the strategic account and the analysis in the agricultural organizations; 4) toolkit of the strategic administrative account.

Key words

Registration-analytical maintenance (RAM), Registration-analytical system (RAS), business processes in the agricultural organizations, accounting and analysis principles.

Krinichnaya E.P.

DEVELOPMENT OF ACCOUNTING BIOLOGICAL ASSETS IN RF-BASED FOREIGN EXPERIENCE

Annotation

As part of the reform of accounting and reporting of particular relevance to agricultural organizations have acquired in adapting the provisions of IAS 41 "Agriculture" and the development of national standards to integrate agricultural activities that would meet the requirements of International Financial Reporting Standards with a view to convergence of national accounting systems with foreign practices.

Keywords:

Accounting of biological assets, allowance for agricultural production, agricultural activity, biotransformation, the fair value.

Bibliographic list

1. PBU: practical comment / G.Yu.Kasyanova (9 th ed., Pererab. And added.) - M.: ABACUS, 2010 .- 544 pp.
2. The concept of accounting and reporting for the medium term in the Russian Federation, approved by order of RF Ministry of Finance from 01.07.04 № 180.
3. Draft regulation on accounting, "Accounting for biological assets.
4. Comments on the draft provisions on accounting, "Accounting for biological assets and agricultural products.
5. Gazizyanova YY And reflected in the accounts of biological actives. Abstract for the degree of candidate of economic sciences. Saratov, 2008.-18c.
6. Lesnova UV IAS 41 "Agriculture" // corporate financial reporting. International Standards, 2007, № 12.
7. International financial reporting standards: the publication in Russian. Moscow, ASSA Asker, 2009 .- 1051 pp.
8. Fastova, EV The reform of accounting in agriculture / / Abstract of thesis for degree of Candidate of Economic Sciences, Moscow, 2007. - 24 pp.
9. Fastova EV, Alborov RA - Accounting for biological assets at fair value in accordance with IAS 41 "Agriculture" // Economics of agricultural and processing enterprises, 2007 .- № 1.- C.33-39.
10. Horuzhy LI, Sergeeva IA Evaluation of finished agricultural products at fair value // Audit Gazette 2006, № 11 - PCA "Consultant"
11. Horuzhy LI, Suslov, TA Problems of adaptation of International Financial Reporting Standard 41 "Agriculture". - M.: Izdatel'stvo "Accounting", 2007. - 168s.
12. www.dsh23.org.ru [electronic resource].

Todorova O.I, Palchikova A.S.

**ANALYSIS OF MAJOR CHANGES IN THE FORM
OF FINANCIAL STATEMENTS IN ACCORDANCE
WITH THE MINISTRY OF FINANCE OF THE RUSSIAN
FEDERATION «ABOUT ACCOUNTING FORMS» FROM 02.07. 2010 № 66**

Annotation

July 2, 2010 Ministry of Finance issued a decree "On the forms of accounting organizations» № 66n. The innovations introduced by this order, in one way or another touched every form of financial statements. The article presents the main changes coming into effect from the annual financial statements for 2011.

Keywords:

Financial statements, the new reporting format, changes, clarifications, the small business entities.

Section 2. Topical problems of audit

Khakhonova N.N.

Khakhonova I.I.

**CONCEPTUAL ASPECTS OF THE BEHAVIOR MODEL
OF AN AUDITOR AND AUDITOR ORGANIZATION, PROVIDED
BY THE AUDITORS' ETHICS CODE**

Annotation

In the article basic propositions of the auditors' ethics code of Russia are examined. The author of the article characterizes conceptual aspects of applying on practice models of behavior of an auditor and an audit organization, provided by the auditors' ethics code. Special attention is focused on the classification of categories of threats of violation of the basic principles of an audit. The author classifies the precautionary measures.

Key words:

Audit, audit ethics, ethic principles of an audit, auditors' ethics code, categories of threats of violation of the basic principles of an audit, classification of the precautionary measures.

Emelyanova I.V.

AUDIT OF MANAGEMENT OF THE ENTERPRISE

Annotation

This article problems of forming the methodology of strategic audit with analysis of strategic factors in particular the search for the single of enterprise influence on established value is under consideration in this article.

Keywords:

Strategic audit, problems of strategic audit, the strategic information, criteria of an estimation of activity of the organization, factors of business value, prognosis the information

Section 3. Modern problems analysis and statistics

Schipanov E.Yu.

PROBLEM OF THE STATISTICAL INTERPRETATION OF “NORMAL” CONDITIONS OF PRODUCTION IN THE MODEL OF RICARDIAN RENT

Annotation

Author's approach to the determination of “normal” conditions of production based on statistical instrument is presented in this article. The algorithm of the difference leveling in the intensity level and in the level of effectiveness of the individual land users, which allows getting of the objective assessment of the differential rent, is introduced. Timeliness and advantages of quantitative estimation of land rent inside of separate area are proved.

Key words

Differential rent, rent factors, intensity, effectiveness, spatial aggregating level.

Bibliographic list

- 1.M.I. Virchenko., E.O. Rapoport. Land Rent. Modeling and Analysis/ Siberian Magazine of Industrial Mathematics. – 2001. – T.4. No 2.- p. 108-122.
- 2.Questions of Methodology and Procedures of the Differential Rent Estimating in connection with Economic Appraisal of Land. – M.: Institute of Economic, Academy of Science, the Central economic mathematical institute, USSR, 1972.
- 3.V.N. Gerasimovich. Methodology of Economic Appraisal of Land. – M.: Nauka, 1988.
- 4.A.A. Kalnynsh. Equalization of the Objective Economic Environment in the Collective Farms and State Owed Farms. – M.: Kolos, 1976.
- 5.E.S. Karnaukhova. Differential Rent and Economic Appraisal of Land. – M.: Economica, 1977.
- 6.K. Marx. Capital. Critique of Political Economy. Vol. 3. Book 3. The Process of Capitalist Production as a Whole. P. 2. – M.: Politizdat, 1986.
- 7.A. Marshall. Principles of Economic Science. – M.: Progress, Univers, 1993.
- 8.Methodological Problems of Differential Rent under Socialism. – Kuibyshev: Kuibyshev University, 1980.
- 9.V.A. Mescherov. Modern Rental Relations: Theory, Methodology and Practice of Economics. – M.: Ekonomicheskije Nauki, 2006.
- 10.Paskhaver B. I. Static Analysis of the Intensification of the Agriculture. M.: Statistika, 1969.
- 11.Yakovets Yu. V. Rent, Anti Rent, Quasi Rent in Global Civilization Dimension.- M.: Publishing center Akademkniga, 2003.

Rulinskaya G. A.

STATISTICAL AND ECONOMIC ANALYSIS OF THE STATE AND DEVELOPMENT OF THE FOOD MARKET

Annotation

Implementation of the State program of rural development and the regulation of markets of agricultural products, raw materials and food for 2008-2012 years offers practical need for methodological tools for monitoring it. Article is devoted to the technique of complex economic analysis of the State and development of the food market, based on statistical methods for analysis and prediction. Testing methodology has provided analytical findings necessary to support a specific governmental food market in the region.

Key words

Food market, analysis, forecasts, statistical model.

Dobroleja E.V.

**MODELLING TOOLS OF ASSESSMENT OF RESOURCE
INTERACTION BETWEEN REGIONAL ECONOMY SUBJECTS****Annotation**

Based on the studies of specific features of resource interaction between companies and a region as an economic system, the article concerns the possibilities of economic-mathematical tools of its assessment and the formation principles of the necessary indices system.

Keywords

Modelling tools; management of resource provision efficiency; resource provision indices.

Pojidaeva S. V.

**SUBSTANTIATION OF ADMINISTRATIVE ON INTERACTION
OF THE SMALL, AVERAGE AND LARGE ENTERPRISES****Annotation**

Decision making process for small to medium sized companies cooperation scenario

The paper describes a functional approach, elaborates on the function-cost analysis and also defines "functional synthesis" term.

Based on the function-cost analysis method and the proposed functional synthesis a general decision making approach is formulated in order to develop solutions for small and medium sized companies cooperation scenarios.

The aim of this proposed approach is to create a foundation for a cooperation system based on full and rational use of available resources aimed towards achieving the principal entrepreneurial function in the industrial sector.

Key words

Small and medium business, large-scale industrial enterprises, industrial system.

Gubin I. V.

**PROBLEMS OF DEVELOPMENT OF LOCAL MARKETS
OF THE SOUTHERN FEDERAL REGION****Annotation**

Development of agro-industrial complex is one of the priorities of state policy on modernization of the country. This received much attention and money. However, apart from cash injections for the successful functioning of an agricultural enterprise should be a solid understanding of action to implement the product and its ultimate cost. The article provides an overview of world and Russian experience of stock trading in food products - a key element of the system of redistribution of goods and prediction of its value, and provides direction for the development of exchange trade in Russia

Keywords: national project agribusiness, agriculture, agricultural commodities exchange, commodity exchange.

Vazarhanov I.S.

MEASURES OF FINANCIAL IMPROVEMENT ON THE RESULTS OF THE TAX CRISIS MONITORING

Annotation

The basis for decision making about restructuring the liabilities of the taxpayers are the results of anti-crisis monitoring. The monitoring methodology has been tested, the results are presented in tables. Measures of financial recovery apply to organizations whose deterioration is associated with the economic crises.

The results of the anti-crisis tax monitoring in the system of municipal management can apply a mechanism to delay payment of the regional and local taxes, to preserve life-supporting enterprise, to bring them out of the risk zone.

Keywords

Financial recovery, RESULTS OF ANTI-CRISIS MONITORING; restructuring of tax liabilities; Municipal unitary enterprise, the preservation of the taxpayer; risk zone.

Bibliographic list

1. On state and municipal unitary enterprises - the Federal Law of 14.11.2002 N 161-FZ (as amended on 08.12.2003, as amended. From 18.12.2006) / Parliamentary Newspaper, № 230, 03.12.2002.
2. On some measures to implement legislation on insolvency (bankruptcy) of enterprises - Russian Federation Government Resolution № 498 dated May 20, 1994 / / Rossiyskaya Gazeta, May 27, 1994.
3. The order of presentation of claims for obligations to the Russian Federation in bankruptcy cases and in bankruptcy proceedings - Government Decree № 218 of April 15, 2003 / / Rossiyskaya Gazeta, April 26, 2003, № 81.
4. On the restructuring debts of organizations registered in the Chechen Republic, the taxes and charges to be credited to the federal budget, as well as accrued interest and penalties - Resolution of the Government of the Russian Federation on September 3, 2007 № 557 / / Collected Legislation of the Russian Federation, 2007, № 37 , Art. 4454.
5. Methodical recommendations for fiscal monitoring and pre-audit analysis, based on industry average of indicators - Order of the Federal Tax Service of Russia from July 23, 2009 № MM-8-1 \ 24 gsn @ / / [electronic resource] www.nalog.ru/html/docs/prikaz_148.doc
6. On approval of the concept planning of field tax audits - Order of the Federal Tax Service of Russia from 30.05.2007 № MM-3-06/333 @ / / [electronic resource] <http://www.nalog.ru/document.php?id=25327>
7. Amendments to the Order of the Federal Tax Service of Russia from 30.05.2007 № MM-3-06/333 @ "On approval of the concept planning of field tax audits" - Order dated October 14, 2008 N MM-3-2/467 @ / / [Electronic resource] www.nalog.ru/html/docs/navigator1011.doc
8. Methodological guidance for analyzing the financial condition of the organization - The Order of the Federal Service for Financial Recovery of the Russian Federation on January 23, 2001 № 16 / / Herald FSFR, 2001, № 2.
9. On the restructuring debts of organizations registered in the Chechen Republic, the regional taxes and levies, as well as accrued interest and penalties - Government Decree of the Chechen Republic on May 20, 2008 № 108 / / [Electronic resusr] <http://chechnya.gov.ru>
10. Resolution of the Rostov Region Administration from 14.09.2009 № 459 About carrying out of the 2009 debt restructuring organizations operating in the Rostov region of taxes, fees, accrued interest and penalties, due to the regional budget / Nalogovoe Vremya, № 314, 2009 .

11. Vazarhanov IS Anti-crisis fiscal regulation and economic development in the region. - Rostov-n/Donu, RGEU "RINH, 2006. - 126.
12. Grudnin GA Main tasks and functions of the Office of the Federal Tax Service for the bankruptcy / / [electronic resource] http://www.nalog.ru / index.php? Topic = ureg_bankr
13. Rukina SN Models of restructuring of tax arrears and their implications / Financial Investigations, 2002, № 10. - S. 58-62.

НАШИ АВТОРЫ

Бурова Елена Геннадьевна, преподаватель Филиала ГОУ ВПО Кубанского государственного университета в г. Ейске. Контактный телефон: 8 (86132) 7-46-14

Вазарханов Ислам Салаудинович, к.э.н., доцент, заведующий кафедрой налоги и налогообложения Грозненского государственного нефтяного института им. М.Д. Миллионщикова. Электронный адрес: vazis@mail.ru

Гетманова Елена Владимировна, магистрантка гр.461 ЭКГ РГЭУ (РИНХ)
Контактный телефон: 8 (863) 261-38-20

Губин Игорь Викторович, соискатель кафедры экономики и инновационных рыночных исследований Института управления бизнеса и права. Электронный адрес: anesyanc@gmail.com

Добролежа Елена Валерьевна, к.э.н., доцент кафедры банковского дела РГЭУ (РИНХ). Контактный телефон :8 (863) 263-11-85

Евстафьева Елена Михайловна, к.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета РГЭУ (РИНХ). Электронный адрес: 2982232@mail.ru

Емельянова Ирина Николаевна, аспирантка кафедры бухгалтерского учета РГЭУ (РИНХ).

Криничная Евгения Петровна, соискатель кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита Донского государственного аграрного университета. Электронный адрес: maloi432@mail.ru

Лабынцев Николай Тихонович, д.э.н., профессор, декан учетно-экономического факультета, зав. кафедрой бухгалтерского учета РГЭУ (РИНХ).
Контактный телефон: 8(862) 245729

Меликов Юрий Иосифович, к.э.н., профессор кафедры международных финансово-кредитных отношений РГЭУ (РИНХ). Контактный телефон: 8 (863) 261-38-17

Пальчикова Алина Сергеевна, ассистент аудитора ООО «Цент-Аудит». Электронный адрес: reception@bdo-rostov.ru

Паращенко Алексей Николаевич, аспирант кафедры бухгалтерского учета РГЭУ (РИНХ). Электронный адрес: a.parashchenko@mail.ru

Пожидаева Светлана Викторовна, старший преподаватель кафедры экономики и предпринимательства РГЭУ (РИНХ). Электронный адрес: Svetlana-06-84@yandex.ru

Рулинская Анна Георгиевна, к.э.н., доцент, профессор кафедры статистики и экономического анализа Брянского государственного университета имени академика И.Г. Петровского. Электронный адрес: agri57@bk.ru

Ткаченко Ирина Юрьевна, к.э.н., доцент бухгалтерского учета РГЭУ (РИНХ). Контактный телефон: 8 (863) 261-38-20

Тодорова Ольга Ивановна, к.э.н., доцент кафедры анализа хозяйственной деятельности и прогнозирования РГЭУ (РИНХ). Электронный адрес: reception@bdo-rostov.ru

Удалова Зоя Васильевна, к.э.н., доцент, заведующая кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита Донского государственного аграрного университета. Электронный адрес: Zoya-udalova@yandex.ru

Ушаков Алексей Александрович, инспектор Контрольно-счетной палаты Ростовской области. Электронный адрес: reversemix@mail.ru

Хахонова Ирина Ивановна, доцент кафедры бухучета и налогообложения Северо-Кавказской академии государственной службы. Электронный адрес: umc@rseu.ru

Хахонова Наталья Николаевна, д.э.н., профессор кафедры бухгалтерского учета РГЭУ (РИНХ). Электронный адрес: umc@rseu.ru

Шароватова Елена Александровна, к.э.н., доцент, докторант кафедры бухгалтерского учета РГЭУ (РИНХ). Электронный адрес: esharovatova@mail.ru

Щипанов Эдуард Юрьевич, к.э.н., доцент кафедры социально-экономической и региональной статистики РГЭУ (РИНХ). Контактный телефон: 8(863)261-38-23
Электронный адрес: ein@mail.ru

НАУЧНАЯ ЖИЗНЬ УЧЕТНО-ЭКОНОМИЧЕСКОГО ФАКУЛЬТЕТА



Круглый стол

профессора Шнейдмана Леонида Зиновьевича, д.э.н.,
директора Департамента регулирования государственного
финансового контроля, аудиторской деятельности,
бухгалтерского учета и отчетности
Министерства финансов
Российской Федерации

В марте 2011г. в Ростовском государственном экономическом университете (РИНХ) состоялся круглый стол на тему: «Развитие бухгалтерского учета и аудиторской деятельности в Российской Федерации». С докладом выступил профессор Шнейдман Л.З., д.э.н., директор Департамента регулирования государственного финансового контроля, аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и отчетности Министерства финансов Российской Федерации.

Участниками круглого стола были аудиторы и профессиональные бухгалтеры, работники налоговых органов ЮФО и СКФО, а также профессорско-преподавательский состав учетно-экономического факультета Ростовского государственного экономического университета (РИНХ).

Профессор Шнейдман Л.З. рассказал о состоянии и перспективах развития бухгалтерского учета и аудиторской деятельности в стране. Он отметил, что 2011 год – завершающий год переходного периода в аудите. С 1 января 2011 года вступили в силу поправки по критериям обязательного аудита, что позволит упорядочить его проведение. С учетом этого документа аудиторское сообщество очистилось от лиц, не имеющих отношения к аудиторской деятельности; сформирован реестр аудиторов и аудиторских организаций, входящих в СРО. Минфин РФ будет очень строго контролировать все изменения в реестре.

Директор департамента МФ РФ коснулся актуального вопроса – «торговли» аудиторскими аттестатами, сайты пестрят предложениями по оказанию подобных услуг, но СРО не уделяет

этому вопросу должного внимания. Кстати, создаются излишние барьеры для вступления в саморегулируемые организации посредством входного контроля и вступительного членского взноса, причем за деньги; между СРО нет здоровой конкуренции, существует недоверие. Но это же общественные организации! Сегодня в стране шесть СРО аудиторов. Сколько их потребуется – время покажет.

Особое внимание на круглом столе было уделено стандартам аудиторской деятельности. Новые стандарты по аудиту должны применяться к отчетности 2010г. Готовятся к переизданию 11 стандартов новой редакции, подготовленные в соответствии с МСА. Следует отметить слабую работу СРО в области подготовки и издания стандартов по прочим услугам. Изменился порядок аттестации аудиторов, которым с 2011г. стали заниматься СРО. Аудиторам следует обратить внимание, что с 1-го января 2011г. началась аттестация аудиторов по получению нового единого аттестата в упрощенном порядке (хотя можно работать и по-старому) при проведении аудита организационного круга хозяйствующих субъектов. Этими вопросами занимается единая аттестационная комиссия (ЕАК), которая разрабатывает экзаменационные тесты по приему экзаменов. Данный порядок получения аттестатов временный – на 2011-2012 гг.

Что касается профессиональных бухгалтеров, то профессор Шнейдман Л.З. отметил, что в январе 2011 г. в Государственной Думе в 1-м чтении прошел новый закон о бухгалтерском учете. С 2012 года планируется ввести его в действие. В России юридически признан порядок применения МСФО. В те-

чение 2011 г. будут решены все организационные вопросы, а с 2012 г. многие организации должны трансформировать свою бухгалтерскую отчетность в соответствии с требованиями международных стандартов. Необходимо «двинуть» нашу бухгалтерию на рельсы МСФО.

Коснулся директор департамента и такого вопроса, как состояние микроклимата в ИПБиА России, назвав его корпоративными разборками, что не способствует консолидации бухгалтерского сообщества.

В ходе круглого стола профессору Шмейдману Л.З. были заданы многочисленные вопросы в области бухгалтерского учета, аудита, финансового контроля и налогообложения, на которые он дал очень обстоятельные ответы.

Участники круглого стола подчеркнули важность подобных встреч с практическими работниками Министерства финансов страны и выразили надежду, что они будут носить постоянный характер.

Президент
Ростовского территориального
института профессиональных
бухгалтеров и аудиторов,
декан учетно-экономического
факультета,
зав. кафедрой бухгалтерского
учета РГЭУ (РИНХ),
д.э.н., профессор

Н.Т. Лабынцев

НАШИ НОВЫЕ ИЗДАНИЯ

Статистика: Учебник для бакалавров

Коллектив авторов:

Л. И. Ниворожкина — доктор экономических наук, профессор (предисловие, главы 1, 5, 6, 8);

С. В. Арженовский — доктор экономических наук, профессор (глава 2, параграфы 9.4, 9.5, 9.6);

А. А. Рудяга — кандидат экономических наук, доцент (предисловие, глава 4);

О. Н. Федосова — кандидат экономических наук, доцент (глава 3);

З. А. Морозова — кандидат экономических наук, профессор (глава 8, параграф 5.6);

И. В. Житников — кандидат экономических наук, доцент (глава 7);

Я. А. Яковлева — кандидат экономических наук, доцент (глава 10);

Е. А. Бахтеева — кандидат экономических наук, старший преподаватель (параграфы 9.1, 9.2, 9.3).

Рецензенты:

Н.П. Маслова — доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой социально-экономической и региональной статистики Ростовского государственного экономического университета «РИНХ»;

Т. В. Чернова — доктор экономических наук, доцент, заведующая кафедрой экономики и финансов Таганрогского института управления и экономики.

Ниворожкина Л. И.

Статистика: Учебник для бакалавров / Л. И. Ниворожкина [и др.]; под общ. ред. д. э. н., проф. Л. И. Ниворожкиной — М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°», 2010. — 416 с.

ISBN 978-5-394-00735-4

В учебнике рассматриваются основные темы курса статистики, включенные в образовательный стандарт бакалавриата. Каждая глава включает перечень компетенций, подробное изложение теоретического материала, контрольные вопросы, тесты и задания, которые предназначены для самостоятельной работы студентов, а также для работы в ходе практических занятий.

Теоретический материал сопровождается числовыми примерами на фактических и условных данных. Используются данные статистических ежегодников, научных публикаций и периодической печати.

Для студентов, обучающихся по экономическим специальностям, и преподавателей.

Маслова Н.П., Емельянова Т.В., Наухацкая Т.В., Полякова И.А.

Муниципальные информационно-статистические ресурсы: теория, методы исследования, практика: монография. -Ростов н/Д: Рост.гос.экон.ун-т (РИНХ), 2010.-140 с.

ISBN 978-5-7972-1574-5

В монографии освещены теоретико-методологические и прикладные аспекты становления и развития муниципальных информационных ресурсов. Рассмотрены сущностные характеристики и правовые основы системы местного самоуправления в процессе ее эволюции, проанализированы концептуальные воззрения на этот институт управления. Значительное внимание уделено методологическим и прикладным аспектам статистического исследования процессов интеграции региональных и муниципальных информационно-статистических ресурсов на основе международных стандартов учета и стати-

стики и привлечения адекватного статистического инструментария.

Предназначена для использования преподавателями, аспирантами, ма-

гистрантами и студентами экономических вузов.